



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI
CURSO DE DIREITO

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA:
A (IN)EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Katielly Paula Calliero

Lajeado, dezembro de 2017

Katielly Paula Calliero

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA:
A (IN)EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II, do Curso de Direito, da Universidade do Vale do Taquari - Univates, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Me. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, dezembro de 2017

Katielly Paula Calliero

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA:
A (IN)EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

A Banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia, do curso de graduação em Direito, da Universidade do Vale do Taquari – Univates, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharela em Direito:

Prof. Me. Mateus Bassani de Matos – orientador
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Prof. Esp. Jorge Ricardo Decker
Universidade do Vale do Taquari – Univates

Sr. Ivan Luiz Steffens
Mestre em Direito Público e Advogado Tributarista

Lajeado, 07 de dezembro de 2017.

RESUMO

O princípio da capacidade contributiva visa a garantir que os encargos tributários sejam repartidos de acordo com as possibilidades de cada cidadão, atuando como base para uma efetiva justiça fiscal. Esta monografia tem como objetivo geral analisar o atual modelo de tributação do imposto de renda pessoa física e suas implicações no que tange à eficácia do princípio da capacidade contributiva. Trata-se de pesquisa qualitativa, realizada por meio de método dedutivo e de instrumental técnico bibliográfico e documental. O estudo inicia pela identificação dos objetivos e do sentido da tributação, sob uma perspectiva principiológica, com enfoque para os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Em seguida, apresenta noções sobre o imposto de renda pessoa física, explanando sobre sua conceituação e características específicas à luz dos preceitos constitucionais aplicáveis ao tributo. Finalmente, discorre sobre as iniquidades legislativas em relação à tributação da renda, que geram a ineficácia do princípio da capacidade contributiva e inviabilizam o acesso a direitos fundamentais e sociais da pessoa humana, investigando alternativas potencialmente úteis para a correção dessas injustiças tributárias. Dessa forma, conclui que, apesar do seu grande potencial redistributivo, o imposto de renda pessoa física vem tendo sua função desvirtuada pela inobservância aos princípios constitucionais basilares do Sistema Tributário Nacional, notadamente ao princípio da capacidade contributiva. Diante disso, a tributação da renda tem ampliado a concentração de riquezas e, consequentemente, a desigualdade social no País.

Palavras-chave: Princípio constitucional da capacidade contributiva. Imposto de renda pessoa física. Justiça tributária.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por permitir que eu tenha a oportunidade de alcançar uma segunda formação acadêmica, a qual me propiciará lutar pelos ideais que se transformaram em minha motivação de vida e que me encorajam a seguir em frente todos os dias, com força e paciência.

Agradeço, também, ao meu noivo, pelo companheirismo, pelo carinho, pela serenidade e compreensão com que sempre me incentiva a perseguir meus objetivos.

A minha mãe, meu eterno agradecimento, por estar sempre pronta a me ajudar, na simplicidade de suas palavras e no conforto de sua presença.

Por fim, agradeço ao meu orientador, por todo o conhecimento que me foi repassado, pela constante disponibilidade para me auxiliar e pelas palavras de estímulo e de confiança.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	9
2.1 Os objetivos e o sentido da tributação	9
2.2 Fiscalidade e extrafiscalidade	13
2.3 Princípios constitucionais de justiça tributária	17
2.3.1 Princípio constitucional da igualdade.....	20
2.3.2 Princípio da capacidade contributiva	23
3 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	28
3.1 Conceito	28
3.2 Competência e sujeitos da relação jurídico-tributária.....	32
3.3 Fato gerador.....	36
3.4 Base de cálculo e alíquotas.....	40
4 A INEFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	45
4.1 O aumento velado do imposto de renda e a inobservância aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva.....	45
4.2 O desrespeito ao critério de renda líquida tributável e a violação ao mínimo vital dos contribuintes	53
4.3 A desigualdade entre a tributação da renda, do trabalho e do capital.....	58
4.4 Alternativas potencialmente úteis para a correção das injustiças tributárias relacionadas ao imposto de renda pessoa física	65
5 CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS	75

1 INTRODUÇÃO

A tributação pode e deve ser utilizada como ferramenta para a redução das desigualdades econômicas e sociais, sobretudo em se tratando de um Estado Democrático de Direito como o Brasil, que traz em sua carta constitucional os objetivos fundamentais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, comprometida com a erradicação da pobreza e da marginalização e com o desenvolvimento nacional. Nesse panorama, o imposto de renda pessoa física pode ser um importante aliado na tarefa de redistribuição de riquezas no País, incidindo mais fortemente sobre aqueles que detêm maior capacidade econômica e deixando de onerar aquela parcela da população que não dispõe de acréscimos patrimoniais efetivamente tributáveis.

No entanto, para que o aludido imposto desempenhe essa função é preciso que o modelo de tributação estatal esteja em perfeita consonância com princípios constitucionais relacionados à justiça fiscal, notadamente com o da capacidade contributiva. Assim, a análise da atual sistemática de tributação da renda das pessoas físicas, associada à eficácia do princípio da capacidade contributiva, consiste em um importante objeto de pesquisa, a ser estudado e debatido na comunidade acadêmica, eis que impacta diretamente na disponibilidade econômica das famílias brasileiras.

Outrossim, em sendo o imposto de renda considerado um tributo com alta carga de pessoalidade, faz-se relevante a exposição de aspectos que distingam renda líquida tributável, de rendimentos imprescindíveis a uma existência com dignidade e igualdade de oportunidades. Nesse sentido, em termos de objetivo geral, o trabalho pretende analisar o atual modelo de tributação do imposto de renda pessoa física e suas implicações no que tange à eficácia do princípio da capacidade contributiva.

Partindo da premissa que o princípio da capacidade contributiva visa a garantir que os encargos tributários sejam repartidos de acordo com as possibilidades de cada cidadão, atuando como base para uma efetiva justiça fiscal, o problema central do estudo consiste em verificar: como o atual modelo de tributação do IRPF pode gerar a (in)eficácia do princípio da capacidade contributiva aos brasileiros? Como hipótese para tal questionamento, estima-se que a atual sistemática de tributação da renda das pessoas físicas fragiliza o princípio da capacidade contributiva e vai de encontro ao objetivo fundamental constitucional de redução das desigualdades sociais no País. Nesse cenário, torna-se legítimo adotar um posicionamento crítico frente a determinadas características do imposto de renda pessoa física, que acabam por tributar valores significativamente maiores que a disponibilidade financeira de parte dos cidadãos, enquanto para uma parcela da população, com grande aptidão para contribuir com a sociedade, o pagamento deste tributo incide em valores inexpressivos em relação a sua capacidade econômica.

Quanto à abordagem, a pesquisa adotará o modelo qualitativo, que, consoante Mezzaroba e Monteiro (2014), envolve a compreensão das informações de uma forma global e inter-relacionada com vários fatores, privilegiando contextos e ponderando os dados obtidos. O método de pesquisa será o dedutivo, sendo que os instrumentais técnicos referem-se à utilização de material bibliográfico e documental, consubstanciado em doutrina, artigos de periódicos, legislação e material bibliográfico de estudiosos da área encontrados em meios eletrônicos e sites especializados, voltados, inicialmente, a identificar aspectos de justiça tributária, passando pela descrição do imposto de renda pessoa física, até se chegar ao ponto central da pesquisa quanto à ineficácia do princípio da capacidade contributiva em relação ao imposto de renda pessoa física.

De tal modo, no primeiro capítulo de desenvolvimento deste trabalho, serão identificados os objetivos e o sentido da tributação, trazendo-se conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade e examinando-se os princípios constitucionais de justiça tributária, notadamente o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva. Para um melhor entendimento quanto ao tema, serão abordadas noções sobre o conceito de Estado Fiscal, seus fundamentos e limites, dando maior enfoque à função protecionista que o princípio da capacidade contributiva desempenha.

No segundo capítulo, serão apresentadas noções sobre o imposto de renda pessoa física, explicando sua conceituação, competência para instituição e sujeitos da relação

jurídico-tributária. Além disso, serão explanadas suas características específicas atinentes ao fato gerador, base de cálculo e alíquotas vigentes. Em especial, serão verificados quais rendimentos compõem a chamada renda líquida tributável, esclarecendo os conceitos legais à luz dos preceitos constitucionais aplicáveis à matéria.

Finalmente, no terceiro capítulo, discorrer-se-á sobre o aumento velado do imposto de renda e a inobservância aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, diante da ausência de reajuste da tabela progressiva do IRPF, do reduzido escalonamento de suas alíquotas, bem como dos baixos valores estipulados para as bases de cálculo. Também será explanado sobre o desrespeito ao critério de renda líquida tributável e a violação ao mínimo vital dos contribuintes, ou seja, àquela parcela de recursos indispensável à satisfação das necessidades básicas do indivíduo. Ainda, será aferida a desigualdade entre a tributação da renda do trabalho e do capital, investigando-se, ao final, alternativas potencialmente úteis para a correção das injustiças tributárias relacionadas ao imposto de renda pessoa física.

2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Garantir a eficácia de princípios basilares como o da capacidade contributiva pode, em certo grau, atender às expectativas de construção de uma efetiva justiça fiscal, baseada na igualdade substancial entre os contribuintes. Diante disso, é que o presente capítulo procura identificar os objetivos e o sentido da tributação, abordando conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade e examinando os princípios constitucionais de justiça tributária, notadamente o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva.

2.1 Os objetivos e o sentido da tributação

Para fazer frente às necessidades coletivas, cumprindo com as múltiplas e diversificadas funções que lhe foram atribuídas pelo ordenamento jurídico atual, o Estado carece de amplos recursos materiais e humanos. Ocorre que, diferentemente do Estado absolutista – que era essencialmente patrimonialista e detinha os bens suscetíveis de produção de rendimentos na sua titularidade –, o Estado moderno tem por suporte financeiro básico e determinante a figura dos impostos (NABAIS, 2009).

A tributação consiste no principal meio de financiamento do Estado contemporâneo, razão pela qual convencionou-se chamá-lo de Estado fiscal. Com efeito, “sem a arrecadação de recursos, não há como realizar políticas públicas que sirvam à concretização das promessas constitucionais, nem como manter a própria estrutura estatal em funcionamento” (BUFFON; MATOS, 2015b, p. 142).

Nesse contexto, a atividade financeira da administração pública constitui um dos setores mais relevantes a serem desenvolvidos por seus agentes, dentro do qual deve ser

observado um conjunto de normas jurídicas, denominado por Nabais (2009, p. 4) de “Direito Financeiro Público”. Para o doutrinador esse ramo do direito pode ser definido como “o complexo de normas jurídicas que disciplinam a obtenção e distribuição do dinheiro necessário ao funcionamento dos entes públicos e, bem assim, à gestão dos bens de propriedade desses mesmos entes”.

Segundo Baleeiro (2003), o conjunto normativo que compõe o Direito Financeiro, abrange questões atinentes a receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal, cuidando tanto das relações jurídicas decorrentes da tributação e despesa, quanto das questões orçamentárias e peculiaridades contratuais que envolvem o Estado na qualidade de devedor. Contudo, quando se trata de analisar especificamente as relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco, como sujeito ativo, e os contribuintes ou terceiros, na qualidade de sujeitos passivos, o jurista assevera que se está diante do chamado Direito Fiscal ou Tributário, que é um sub-ramo do Direito Financeiro e que cuida do restrito campo das receitas compulsoriamente recebidas pelo Estado.

Faveiro (2002) explica que, essa área específica atinente às receitas fiscais, inicialmente, possuía reduzida importância em termos de juridicidade das situações tributárias e da posição jurídica do cidadão-contribuinte – que era visto como sujeito de prestações pecuniárias unilaterais, impostas à força e com base na autoridade do poder soberano. Nesse cenário, a imposição de pagar tributos era exercida com larga discricionariedade e as hipóteses de incidência eram definidas pela facilidade e segurança na cobrança, resultando em uma pluralidade desordenada de impostos, que não evidenciava qualquer preocupação com a justa distribuição do dever de contribuição.

No Estado de Direito, entretanto, exige-se que a tributação esteja baseada em incontestáveis critérios materiais de justiça. Assim, o Estado Fiscal atual é perspectivado a partir dos cidadãos e consubstanciado no princípio da liberdade, da livre disponibilidade econômica das pessoas, físicas e jurídicas, que só poderão sofrer limitações em sua liberdade de decisão quando houver dano à coletividade ou à preservação da própria liberdade individual (NABAIS, 2009).

Nessa mesma linha de raciocínio, Chanel (2009) entende que a cidadania é o fundamento das obrigações fiscais. Logo, é possível dizer que a atual carga tributária suportada pelos contribuintes constitui um preço:

[...] o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações. Por isso, os impostos hão de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar (NABAIS, 2009, p. 128).

Dentro desse panorama, Chanel (2009, p. 61) aduz que os impostos têm sua cobrança legitimada à medida que o financiamento da ação do Estado é um pressuposto de existência da sociedade. Para o autor, “na questão do fundamento do imposto, existe uma resposta para a cidadania do contribuinte: o imposto é devido em razão do pertencimento a uma comunidade politicamente organizada”.

O dever de contribuir, portanto, passa a ser um preceito constitucional, inerente à própria natureza das pessoas que se unem em uma sociedade política. Daí a necessidade da contribuição de todos para a constituição, organização e manutenção de todas as estruturas coletivas indispensáveis à realização integral dos seres que compõem a sociedade, assegurando-se a ordem, a segurança, a saúde, a educação e a cultura (FAVEIRO, 2002).

Ao reconhecer que o dever de pagar tributos consiste em uma das principais manifestações de cidadania, evidencia-se a própria razão de existência do Estado, que é a obtenção e manutenção do bem comum. E esse fim, no atual formato estatal, imprescinde da arrecadação de tributos (BUFFON; MATOS, 2015b). Outrossim, a partir do dever de contribuir para a manutenção e desenvolvimento da sociedade em que se vive, denota-se a inequívoca ideia de solidariedade presente na tributação (BUFFON, 2009).

A importância desse dever para a configuração do Estado também é ressaltada por Chulvi (2001) ao afirmar que eles representam um elemento crucial da ordem constitucional. A autora explica que, à semelhança dos direitos fundamentais, pode-se atribuir a estes deveres constitucionais uma dupla dimensão ou natureza:

[...] desde un punto de vista subjetivo, los deberes constitucionales están orientados a definir el status jurídico de los ciudadanos puesto que son los instrumentos que permiten al poder público lograr la igualdad material entre aquéllos. Los deberes constitucionales inciden en la esfera de libertad y en la esfera patrimonial de todos los sujetos sometidos al ordenamento jurídico y se erigen en elementos garantizadores de un reparto colectivo de las tareas que tutelan un interés colectivo. En su dimensión objetiva, los deberes constitucionales se confirman como elementos configuradores del propio orden jurídico-político (CHULVI, 2001, p. 295).

A imposição desses deveres fundamentais aos cidadãos, no entanto, requer uma legitimação superior, consistente no próprio fim para o qual foram instituídos: o interesse do bem comum. De tal modo, a carga tributária somente é distribuída entre os cidadãos, fazendo com que todos contribuam solidariamente, em razão da consecução do fim público a que se destina (CHULVI, 2001).

Destarte, nesse complexo de instituições e realidades que revestem a vida coletiva, a fiscalidade ocupa papel de relevo contemporaneamente e busca realizar uma justa e eficaz repartição dos tributos, institucionalizando-os e disciplinando-os com vistas a que a humanidade se caracterize e identifique (FAVEIRO, 2002). Para tanto, o sistema fiscal deve ser coerente e capaz de oferecer soluções praticáveis em termos de custos minimamente suportáveis para os cidadãos (NABAIS, 2009).

É preciso ter em mente que os impostos fundamentam o início de uma justiça distributiva, ao passo que o débito de cada cidadão é ilimitado e, em um nível coletivo, deixa aberta a questão da justa repartição (CHANEL, 2009). Essa questão, porém, não é facilmente respondida, pois:

[...] a repartição igual pode ser considerada como o princípio de uma repartição equitativa, mas poderá também assim lhe ser preferida uma repartição do imposto voluntariamente desigual, mas julgada mais equivalente, ou diferentemente adaptada a um objetivo de interesse geral pretendido pelo legislador (CHANEL, 2009, p. 63).

Quanto ao ponto, Faveiro (2002) acrescenta que a justa repartição do dever de contribuir deve ser balizada na capacidade econômica de cada cidadão, a fim de se corrigir os desequilíbrios sociais porventura existentes. Os critérios para aferição dessa capacidade, por sua vez, poderão variar de acordo com a estrutura política da coletividade, mas sempre deverão ter por base a dignidade da pessoa humana.

Com base em tais considerações, é possível se chegar a uma noção avançada de imposto, que supera o viés objetivo da arrecadação de receitas para integrar em suas finalidades a persecução de objetivos econômico-sociais, através da intervenção do sistema fiscal. Assim, a depender da finalidade visada pelo Estado, esse intervencionismo poderá direcionar seus esforços para a redistribuição do rendimento e da riqueza, para a estabilização e regulação da economia ou, ainda, para o desenvolvimento econômico do país (PEREIRA, 2007).

Por conseguinte, a tributação pode ser caracterizada como um forte instrumento de materialização dos direitos dos cidadãos, ocupando posição central no Estado Democrático de Direito, inclusive, como pressuposto de sua atuação funcional. Baseada ideologicamente em um conceito de solidariedade, no qual cada cidadão deve colaborar com os demais de acordo com suas possibilidades, a tributação assume incontestável função redistributiva (BUFFON; MATOS, 2015b).

2.2 Fiscalidade e extrafiscalidade

As necessidades coletivas de uma sociedade politicamente organizada estão intimamente ligadas às necessidades financeiras que o Estado possui para tentar satisfazê-las integralmente. No centro dessa relação, encontram-se os tributos, juridicamente estabelecidos e cobrados dos cidadãos. Segundo Faveiro (2002, p. 297), essa é a concepção tradicional da *tributação-fiscal*, na qual:

[...] o contributo individual é *imposto* aos cidadãos em harmonia com o objecto e o volume das necessidades financeiras do Estado ou das entidades públicas incumbidas da realização integral da colectividade, baseando tal imputação ou tributação na prévia avaliação da capacidade contributiva, na justa repartição do correspondente dever inato de contribuir, e nos planos de acção administrativa para a realização integral da colectividade e das pessoas que a constituem, em termos de bem-estar e de bem-ser.

Dentro desse panorama, evidencia-se a função precípua dos tributos na atividade financeira do Estado, uma vez que a arrecadação de recursos destaca-se historicamente como o principal objetivo da tributação. Todavia, no Estado moderno, os tributos desenvolveram também uma função intervencionista, chamada de *função extrafiscal* (MACHADO, 2014).

Essa intervenção refere-se à possibilidade de o Estado atuar na sociedade, sobretudo nos campos econômico e social, pela via fiscal. Logo, a finalidade da tributação deixa de ser meramente arrecadatória, ainda que, por meio da atividade extrafiscal, recursos sejam recolhidos aos cofres públicos (BUFFON; MATOS, 2015b).

Com efeito, Harada (2017) afirma que, do ponto de vista doutrinário, os tributos podem ser divididos em fiscais, que seriam aqueles decretados no interesse da arrecadação, e em extrafiscais, que seriam aqueles utilizados como instrumento regulatório de atividades. Machado (2014, p. 69), por sua vez, sustenta que, de acordo com seus objetivos, os tributos devem ser classificados em:

(a) *fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) *extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) *parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Yamashita (2014) também defende que as normas tributárias sejam diferenciadas em razão da sua finalidade. Porém, ele traz a seguinte classificação: (i) normas de finalidade fiscal, denominadas também de “Fiskalzwecknormen”; (ii) normas de finalidade social, também chamadas de “Sozialzwecknormen”; e (iii) normas de finalidade simplificadora, “Vereinfachungsnormen”.

Em relação às normas de finalidade fiscal, Yamashita (2014) explica que são aquelas que têm como propósito primário a arrecadação de recursos, eis que se destinam a suprir as necessidades financeiras do Estado. Quanto ao ponto, Nabais (2009) acrescenta que os impostos de natureza fiscal seriam os “verdadeiros impostos”, porquanto têm por objetivo principal a obtenção de receitas.

Vale ressaltar que, em se tratando de um Estado Democrático de Direito, a finalidade fiscal deve se orientar segundo princípios de justiça tributária, notadamente, pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a fim de que a repartição da carga tributária não seja arbitrária (YAMASHITA, 2014). Nesse sentido, a fiscalidade deve ser operada em conformidade com a capacidade contributiva daqueles que têm o dever inato de cooperar para a realização da coletividade (FAVEIRO, 2002).

Coadunam com essas reflexões Buffon e Matos (2015b) ao explanarem que a arrecadação, em termos fiscais, deve ser graduada seguindo-se o princípio da capacidade contributiva, sob pena de não alcançar os fins para que se destina, em especial, o de redução das desigualdades sociais. Porém, a observância de tais critérios não retira o caráter eminentemente arrecadatório da norma, pois as leis tributárias estão predominantemente impregnadas de finalidade fiscal (YAMASHITA, 2014).

No que tange às normas de finalidade social, Yamashita (2014) aduz que seriam aquelas de caráter dirigista ou extrafiscal, o que pressupõe uma forma de indução, regulação ou intervenção na política econômica, agrária, social (redistributiva), ambiental, etc., visando ao interesse do bem comum, ou seja, o benefício da sociedade, sem a finalidade fiscal. Como exemplos destas normas o autor cita o regime especial aduaneiro, que estimula a exportação

mediante desoneração tributária, e as altas alíquotas do IPI para cigarros, como forma de desestimular a venda por meio da oneração tributária.

Faveiro (2002) explica que, essas normas são projetadas para surtir efeitos de “desagravamento” ou de “agravamento” de tributos, em face de situações tidas por favoráveis ou desfavoráveis ao cumprimento de certa incumbência político-social em causa. Nessa mesma linha, Buffon e Matos (2015b, p. 192) afirmam que a extrafiscalidade constitui um meio de “[...] utilização do sistema tributário para estimular ou desestimular determinadas condutas” e acrescentam que esse instrumento de intervenção econômica e social deve ser empregado para a realização dos direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

De acordo com Carrazza (2005, p. 128):

Extrafiscalidade é justamente o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas *ordinatórios* – isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não-fazer o que, mesmo sem ser ilícito, não é tão útil ao progresso do país.

Contudo, ainda que essas normas de finalidade social possam ser utilizadas para desestimular comportamentos tidos por indesejáveis, Yamashita (2014) adverte que para o Supremo Tribunal Federal as normas extrafiscais não podem ultrapassar o mero desincentivo, para não adquirirem feição de sancionadoras de ilícitos. Quanto ao ponto, Nabais (2009, p. 19) salienta que “da finalidade dos impostos está excluída necessariamente a finalidade sancionatória”.

Constata-se, pois, que a extrafiscalidade se prende ao elemento teleológico ou finalístico dos impostos, perseguindo interesses de natureza econômica e fiscal (NABAIS, 2009). Essa atuação, por seu turno, efetiva-se por meio da chamada *política fiscal*, que consiste “no uso adequado dos vários impostos e das características que os recortam (incidência, isenções, taxas, etc.) no sentido de serem prosseguidos os objectivos económico-sociais definidos” (PEREIRA, 2007, p. 355).

Por fim, com relação à terceira espécie de finalidade das normas tributárias trazida por Yamashita (2014), a finalidade simplificadora, ou “Vereinfachungsnormen”, consiste na aplicação do princípio da praticabilidade do Direito e preconiza que as normas devem abandonar seu rigor abstrato a fim de alcançar maiores resultados práticos. Nesse contexto, o

objetivo de tais normas seria tornar a aplicação das leis tributárias mais efetiva, mediante a redução da complexidade que permeia o sistema.

A partir dos conceitos explanados, percebe-se que, conforme o objetivo almejado pela lei que disciplina a incidência tributária, os tributos podem ter finalidade fiscal (ou arrecadatória) ou finalidade extrafiscal (ou regulatória/intervencionista). De tal modo:

[...] se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (AMARO, 2016, p. 110-111).

Assim, verifica-se que os tributos, sobretudo os impostos, podem ser utilizados para influenciar a economia do Estado, ampliando o escopo de sua finalidade usual de arrecadação de receitas para interferir no âmbito econômico e social do país (PEREIRA, 2007). De tal maneira, os impostos de uma forma geral, podem ter finalidades que ultrapassam a questão financeira ou fiscal, visando a outras finalidades, excluída apenas a função sancionatória (NABAIS, 2009).

Ainda, observa-se que “a extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas” (AMARO, 2016, p. 111). É possível afirmar, inclusive, que todos os tributos possuem um viés arrecadatório e regulatório concomitantemente, ainda que em diferentes intensidades. Embora o constituinte tenha encontrado em alguns tributos específicos o veículo propício para a inserção de normas reguladoras, as normas do tipo indutoras podem ser difundidas em qualquer espécie tributária (SCHOUERI, 2017).

Outrossim, até na ideia de solidariedade, advinda do Estado fiscal social e que faz da tributação um dever fundamental dos cidadãos, podem ser vislumbrados os dois enfoques da fiscalidade e extrafiscalidade. Nesse sentido, Buffon (2009, p. 98), conclui que:

a) a ideia da solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto há um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade; b) a solidariedade pela extrafiscalidade se constitui um importante instrumento de concretização de objetivos e direitos fundamentais.

Enfim, da análise das funções fiscal e extrafiscal dos tributos, torna-se forçoso reconhecer que os impostos podem ser grandes instrumentos de justiça tributária e de

distribuição de renda. Contudo, para servirem a fins extrafiscais de justiça social é preciso que em sua incidência sejam observados os princípios constitucionais que permeiam o sistema tributário, com destaque para o princípio da capacidade contributiva, que decorre do princípio da igualdade (DIFINI, 2008).

2.3 Princípios constitucionais de justiça tributária

A Constituição, por ocupar o nível supremo da ordem jurídica brasileira, enumera os princípios fundamentais de organização e finalidade da atuação estatal. De tal modo, a Carta Magna é a norma limitadora do poder público e o fundamento de todo o sistema jurídico, sendo que as suas diretrizes, explícitas ou implícitas, devem ser observadas pelos cidadãos e pelo próprio Estado (CARRAZZA, 2011).

No que tange ao Direito Tributário, pode-se dizer que o ramo recebeu considerável importância constitucional por possuir a “[...] circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares” (MELO, 2012, p. 10). O exercício da competência tributária, portanto, não pode se furtar de obedecer à imperatividade dos comandos constitucionais, devendo ocorrer dentro de balizamentos materiais e formais predeterminados (AMARO, 2016).

Em função disso, Melo (2012) afirma que, ao exame da matéria tributária, impõe-se a compreensão dos postulados constitucionais que conferem poderes e competências e estabelecem direitos e garantias individuais. Nessa mesma linha, Carrazza (2011, p. 57) assevera que:

[...] as normas infraconstitucionais, maiormente as tributárias, para terem validade, devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais. Assim, o contribuinte somente estará sujeito à lei tributária quando esta for coerente com o conteúdo material dos grandes princípios que encontram morada na Constituição.

Nesse contexto, os princípios surgem com muita força no Direito e, em especial, no Direito Tributário. Tal ocorre, por serem objeto da atividade do legislador, inclusive do constituinte, dos quais se pode extrair normas que indicarão valores ao ordenamento e servirão de vetores para o conhecimento da matéria tributária, cuja observância se espera tanto do próprio legislador, quanto do aplicador da norma (SCHOUERI, 2017).

Segundo Tipke e Yamashita (2002), os princípios criam medidas uniformes, que proporcionam tratamento igualitário e imparcial a todos que se enquadrarem na incidência da norma. Ademais, eles servem para desobrigar o legislador de prever todas as situações fáticas possíveis, ajudando a evitar a ocorrência de lacunas no ordenamento.

Na visão de Amaro (2016, p. 132), em geral, denominam-se “princípios” os enunciados gerais de concretização de valores que ainda dependem de um desdobramento em normas para a sua efetiva aplicação. Para o autor:

[...] o *valor* da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de *princípios* (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em *normas* que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.

Pode-se, então, dizer que os princípios representam conceitos dogmáticos, tidos por verdades normativas, que a própria Constituição previu de forma explícita ou implícita (MELO, 2012). Porém, ao passo que algumas proposições correspondem a conceitos abstratos, que não permitem a identificação exata de sua dimensão, Amaro (2016, p. 132) observa que alguns princípios da seara tributária “[...] atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”.

De fato, independentemente de seu grau de generalidade, todos os princípios existem para agir como um mecanismo de proteção do cidadão em face de possíveis arbitrariedades fiscais (MACHADO, 2014). Entretanto, a existência deles, por si só, não assegura a justiça senão em um sentido formal, uma vez que a justiça material ou real requer uma atuação efetivamente orientada por princípios (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Nesse sentido, Ávila (2004) expende que os princípios consistem em normas imediatamente finalísticas, que, ao estabelecerem um estado ideal de coisas a ser perseguido, também exigem a adoção de comportamentos adequados àqueles fins visados. Destarte, devem ser realmente observados, “[...] já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, aí incluídas as *individuais*, com *efeitos concretos*, como é o caso das decisões judiciais” (CARRAZZA, 2011, p. 53).

No que tange aos princípios constitucionalmente estabelecidos, Mota Filho (2006, p. 15) refere que os mesmos atuam como “[...] normas *qualificadas*, por meio das quais é possível indicar o alcance, a aplicação, a combinação e a preferência das demais normas jurídicas constitucionais entre si e perante o sistema”. No entanto, para que efetivamente o

sentido e o alcance da norma constitucional sejam construídos com o auxílio dos princípios, o jurista assevera ser necessário que, também sobre eles [os princípios], incida uma atividade interpretativa.

Quanto ao ponto, Chulvi (2001) afirma que, para além das características singulares de cada um, os princípios se condicionam para o alcance de um sistema justo, com base em um critério hermenêutico que os harmoniza, podendo e devendo serem complementados com outros princípios também enunciados no texto constitucional. Isso posto, Queiroz (2004) explica que, quando visualizados de forma harmônica e sistemática com o significado dos vocábulos legais, os princípios são capazes de revestir a incidência tributária de certeza e segurança jurídica.

Dentre essas várias funções que os princípios podem exercer, Mota Filho (2006) destaca que uma das mais relevantes, no âmbito constitucional tributário, refere-se à função limitativa, dirigida a regular o exercício do poder estatal de tributar. Essa é uma característica própria do sistema tributário, que, consoante Baleeiro (1997, p. 2), “[...] movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Chulvi (2001) ainda qualifica os princípios constitucionais como autênticas normas jurídicas sobre o dever tributário, que implicam a instauração de um sistema de limites capaz de afetar o poder normativo financeiro do Estado e de formular critérios materiais de justiça, invalidando qualquer disposição ou ato que os violem. Logo, constata-se que o sistema tributário nacional está subordinado aos princípios constitucionalmente previstos, que representam, a um só tempo, garantias ao contribuinte e vedações às entidades tributárias (MOTA FILHO, 2006).

Depreende-se, portanto, que os princípios, mormente de caráter constitucional, exercem uma importante função dentro do ordenamento jurídico-positivo para o alcance de uma tributação socialmente justa (CARRAZZA, 2011). Nesse contexto, o respeito aos princípios tributários estabelecidos constitucionalmente constitui uma verdadeira condição para a justiça, que é o fundamento básico e valor superior de qualquer ordenamento jurídico (CHULVI, 2001).

É possível afirmar que a observância dos princípios básicos norteadores da incidência tributária é requisito indispensável para se chegar a um patamar mais próximo de justiça fiscal, sendo que:

[...] para que seja efetivada a justiça fiscal, a ação de tributar: legislar, fiscalizar, arrecadar e julgar as leis tributárias e sua respectiva aplicação, deverá obedecer e submeter-se aos princípios consagrados constitucionalmente, os quais são o substrato dos valores que a sociedade quis juridicizar (QUEIROZ, 2004, p. XXIV).

Nesse cenário, Amaro (2016) elenca o respeito à capacidade contributiva, e consequentemente à isonomia tributária, e a anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de efetiva aplicação do tributo, entre outros, como postulados tipicamente tributários. Machado (2014), por seu turno, enumera como comuns a todos os sistemas jurídicos, pelo seu caráter de universalidade, os princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da liberdade de tráfego.

Schoueri (2017) traz como princípios que se referem à limitação constitucional do poder de tributar do Estado – ainda que cada um deles possa ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos – os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia, dentro do qual a capacidade contributiva atuaria como parâmetro, e da proibição do confisco, além de outros princípios atinentes à unidade econômica e política.

Contudo, como não constitui desiderato deste trabalho um estudo completo dos princípios e limitações ao poder de tributar do Estado, aprofunda-se, nos subitens abaixo, a abordagem acerca dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que, segundo Yamashita (2014), encontram-se dentro da classe normativa de princípios afetos à justiça tributária.

2.3.1 Princípio constitucional da igualdade

O Direito Tributário pode ser entendido como um forte instrumento de redução das desigualdades sociais, posto que é capaz de atenuar as grandes diferenças econômicas existentes na nação, através de uma atuação compromissada com a igualdade e a justiça social. Dentro desse panorama, o princípio da igualdade assume um caráter positivo, qualificado pelo dever de distinção, e age para “conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões

mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo” (DERZI *in* BALEEIRO, 1997, p. 8).

A Constituição brasileira instituiu o princípio da igualdade, primeiramente, no capítulo atinente aos direitos e deveres individuais e coletivos, dispondo que “todos são iguais perante a lei” (artigo 5º). Em matéria tributária, a Carta Política estabeleceu, no artigo 150, inciso II, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se achem em situação equivalente.

Casás (2005) explica que a igualdade perante a lei é uma conquista da sociedade, decorrente das demandas impulsionadas pela Revolução Francesa, em uma reação às distinções e privilégios que vigoravam até aquele momento, sendo, ainda, derivada do “princípio de universalidade da lei”. Derzi *in* Baleeiro (1997, p. 528) também explana que, na evolução da democracia e do Estado de Direito, o princípio da igualdade surgiu como uma “reação a um sistema de privilégios e discriminações”, tendo sido positivado, em 1789, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Similarmente, Nabais (2009) elucida que o princípio da igualdade fiscal foi consolidado em oposição aos privilégios do próprio Estado pré-liberal, sempre tendo inserta a ideia da generalidade ou universalidade. Esse conceito representava a obrigação solidária de pagar tributos, ao mesmo tempo em que exigia critérios uniformes de aferição.

Para Pereira (2007), a uniformidade na tributação configura o dever de repartição dos impostos com base em critérios homogêneos e legitima a concepção de igualdade. Com efeito, a igualdade implica a uniformidade de tratamento, sendo apenas excepcionalmente afastada, quando contribuintes que se encontrem em situação socialmente inferior ensejarem um tratamento diferenciado (FERRAZ, 2005).

Pereira (2007) ainda adverte que, diante da vedação da concessão de privilégios no sistema fiscal, pelo princípio da igualdade, faz-se necessária a distinção entre privilégios e benefícios fiscais (instituídos para tutela de interesses extrafiscais), para que o princípio em comento não seja desvirtuado em sua aplicação. Dessa forma:

A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades (MELO, 2012, p. 29).

Nesse contexto, Ávila (2004, p. 355) expõe que “o princípio da igualdade abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes”. De tal modo, eventuais desigualdades estabelecidas no âmbito fiscal devem, necessariamente, conter justificção constitucional, sob pena de incorrerem na violação dos preceitos basilares do Estado Democrático de Direito.

Contudo, para que haja uma repartição efetivamente igualitária da carga tributária é preciso que o direito material e o procedimental atuem como uma unidade (TIPKE; YAMASHITA, 2002). Para tanto, não só o Poder Legislativo, mas também os Poderes Executivo e Judiciário devem observar o princípio da igualdade dentro de suas esferas de competência, a fim de que os postulados constitucionais se concretizem, tanto na seara normativa, quanto no âmbito de atuação das autoridades fiscais (YAMASHITA, 2014).

A expressão “igualdade”, na visão de Queiroz (2004, p. 15), significa:

[...] i) pairar no mesmo nível; ii) algo que numa comparação específica não apresenta diferença quantitativa e qualitativa; iii) guardar relação com identidade, coincidência e semelhança; iv) paridade, coextensão, simetria, equivalência, equilíbrio; v) poder ser visualizada como uma pessoa que em relação à outra não apresenta diferença de qualidade ou valor.

Tais acepções trazem a ideia de relatividade para o vocábulo igualdade, o qual somente é aferido por meio de confronto ou comparação, no intuito de se chegar a um certo grau de equilíbrio (DERZI *in* BALEEIRO, 1997). Nesse sentido, a igualdade não pode ser visualizada de uma forma absoluta ou objetiva, sendo que o modo mais apropriado para caracterizá-la reside na sua análise sob um viés relativo (QUEIROZ, 2004).

Destarte, a garantia de um tratamento isonômico aos cidadãos pressupõe a utilização de adequados critérios de comparação (TIPKE; YAMASHITA, 2002). Esses critérios, segundo Derzi *in* Baleeiro (1997, p. 530), estabelecem os contornos da igualdade material, permitindo que os seres sejam classificados em iguais ou desiguais, e podem ser traduzidos de cinco formas:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio [...];
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade [...];
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social [...];
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de

comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções, benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Não obstante os elementos supracitados, Yamashita (2014, p. 113) aduz que a capacidade contributiva consiste no “[...] critério de comparação *por excelência* das realidades tributáveis”. Esse seria o padrão comparativo eleito pela Constituição para aferir a igualdade entre os contribuintes e, portanto, assegurar uma tributação isonômica.

Denota-se, pois, que o princípio constitucional da igualdade se entrelaça com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que o tratamento fiscal deve ser diferenciado ou ajustado em razão da menor expressão econômica do contribuinte. Essa distinção poderá ocorrer tanto por meio de isenções, quanto através da incidência tributária menos gravosa (AMARO, 2016).

Por conseguinte, a igualdade exige que haja uma classificação dos contribuintes e da própria legislação tributária com base em critérios que considerem a capacidade contributiva daqueles que foram chamados aos deveres fiscais (CASÁS, 2005). Coaduna com essas reflexões, Queiroz (2004, p. 18), ao afirmar que a igualdade, em matéria tributária, “[...] realiza-se mediante a aferição da real capacidade contributiva, na tentativa do Estado de equilibrar as desigualdades pessoais e as condições econômicas, a fim de adequar a realidade social e atender as necessidades dos cidadãos”.

Assim, observa-se que a igualdade liga-se muito à noção de justiça, objetivando evitar que ocorram discriminações jurídicas arbitrárias e tratamentos que desconsiderem as peculiaridades pessoais e patrimoniais do contribuinte (QUEIROZ, 2004). Porém, o princípio da igualdade, no âmbito fiscal, somente concretiza-se quando o princípio da capacidade contributiva encontra-se efetivamente implementado (BUFFON; MATOS, 2015b).

2.3.2 Princípio da capacidade contributiva

Uma vez estabelecido o dever de contribuir de cada cidadão, faz-se necessário determinar qual será a extensão dessa contribuição para que, efetivamente, haja uma justa repartição da carga tributária. Nesse contexto, a capacidade econômica ou contributiva surge como um princípio-guia ou critério material de justiça na distribuição dos encargos públicos (CHULVI, 2001).

Atrelada à ideia de justiça fiscal, a origem do postulado da capacidade contributiva remonta aos primórdios da tributação, havendo registros, já no antigo Egito, de que os tributos deveriam estar associados à riqueza daqueles que os pagariam. No Brasil, somente na Constituição democrática de 1946 o princípio ganhou o merecido destaque, consoante dicção do artigo 202¹ daquela carta política (COSTA, 2003).

De acordo com Machado (2014), a norma que consagrava expressamente o princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1946, foi reestabelecida pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º:

Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Cumprе destacar que o dispositivo constitucional relativo ao princípio em estudo tem suscitado divergência de interpretação entre doutrinadores e operadores do direito. A controvérsia se dá, principalmente, no que diz respeito ao texto da Lei maior se referir exclusivamente aos “impostos” e quanto ao alcance da expressão “sempre que possível”, utilizada pelo legislador constituinte (MACHADO, 2014).

Quanto ao ponto, Mota Filho (2006, p. 75) refere que para interpretar o princípio da capacidade contributiva, sem desprezar a perspectiva valorativa da justiça fiscal, é preciso adotar um método teleológico ou finalístico. Logo, o texto interpretado do dispositivo constitucional “[...] deve revelar não apenas a literalidade da norma, mas precisa desvendar as finalidades do sistema jurídico, segundo uma lógica jurídica material”.

Buffon e Matos (2015a, p. 226), entretanto, asseveram que o princípio da capacidade contributiva não está fundamentado no § 1º do artigo 145 da Constituição, mas “[...] decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta Brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual se encontra alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial da cidadania e da solidariedade”.

Com efeito, a aplicação do postulado da capacidade contributiva exige uma compreensão adequada de todos os dispositivos constitucionais que estejam aptos a

¹ “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (COSTA, 2003, p. 19).

concretização de seu fim (BUFFON, 2009). De tal modo, não se pode fazer uma leitura superficial do artigo 145, § 1º, da Constituição, pois a graduação “segundo a capacidade econômica do contribuinte” é um enunciado que deve ser aliado a outros artigos da Magna Carta, propiciando um conceito de igualdade concreta e exigindo do legislador uma atuação voltada a medidas mais socializantes (DERZI *in* BALEEIRO, 1997).

No que tange à expressão “sempre que possível”, Tipke e Yamashita (2002) aduzem que ela objetiva esclarecer que o dispositivo constitucional do artigo 145, § 1º, da CF/88 não se trata de uma regra e, sim, de um princípio. Por essa razão, exprime um comando de maximização de eficácia e significa que os impostos devem observar, obrigatoriamente, a pessoalidade e a capacidade econômica dos contribuintes, somente admitindo exceções momentâneas e flexíveis, desde que justificadas por possibilidades jurídicas lastreadas em outros princípios, como o da unidade do ordenamento jurídico, da praticabilidade, do Estado Social ou de Ordem Econômica, que fundamentam as normas de cunho extrafiscal.

Comunga essas reflexões Machado (2014), ao afirmar que essa expressão não autoriza o legislador a decidir quando considera possível a observância do princípio, sob pena de anular a sua supremacia e rebaixá-lo à condição de lei ordinária, o que, à evidência, é inadmissível. Dessa forma, a inobservância do princípio da capacidade contributiva, pelo legislador, assim como o desrespeito a qualquer outro princípio constitucional, pode ser objeto de controle, tanto por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade perante o STF, como através de ações ordinariamente ajuizadas para a discussão de questões afetas à matéria tributária.

Machado (2014) ainda sustenta que o postulado da capacidade contributiva não se restringe apenas aos impostos, referindo-se a todos os tributos e sendo, inclusive, o responsável pela isenção de determinadas taxas e contribuições de melhoria. O princípio da capacidade contributiva, portanto, por ser enunciado universal de justiça fiscal, deve informar todo o sistema tributário (AMARO, 2016).

Constata-se, pois, que o princípio da capacidade contributiva constitui um dos fundamentos basilares da tributação, atuando como corolário do princípio da igualdade na construção da justiça fiscal (MELO, 2012). Nesse contexto, é vedado ao legislador estabelecer distinções entre contribuintes que estejam em iguais condições, uma vez que a Constituição considera iguais aqueles que detém a mesma capacidade econômica, “[...] sendo irrelevantes a

raça, a cor, a origem, o sexo e quaisquer outras diferenças preconceituosas, assim como a ocupação profissional ou a função exercida” (DERZI *in* BALEEIRO, 1997, p. 536).

Cumprе ressaltar que, em se tratando de um princípio de justiça individual, o princípio da capacidade contributiva não se vincula a um coletivo de pessoas, ou seja, não possui um viés utilitarista. Na prática, ele se ajusta às capacidades individuais dos contribuintes, não se preocupando em verificar o potencial contributivo de determinados grupos sociais (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Para Buffon e Matos (2015b), o princípio da capacidade contributiva é a base para uma justa exigência dos tributos, estando alicerçado pelo princípio da igualdade – do qual decorre – e por concepções de cidadania, solidariedade e garantia ao mínimo existencial do ser humano.² Semelhante é o entendimento de Priebe (2016) ao afirmar que este princípio se presta a impedir que a tributação possa incidir sobre o mínimo existencial dos cidadãos, dentro de um contexto de igualdade de sacrifício entre os contribuintes.

Por conseguinte, a capacidade contributiva age como pressuposto da tributação, pois prescreve que todos os tributos tenham por objeto apenas os “bens fiscais”, conceito este que exclui da imposição estatal o mínimo existencial e o máximo confiscatório. Dessa forma, o postulado da capacidade contributiva proíbe o arbítrio do legislador, determinando que a manifestação da capacidade econômica seja o pressuposto para a incidência tributária (NABAIS, 2009).

Amaro (2016) considera que o princípio em estudo expressa a ideia de adequação do tributo à capacidade econômica do contribuinte, sendo evidente que onde não houver riqueza ou patrimônio tributável, a instituição do imposto é inútil. Nesse sentido, verifica-se que “[...] a capacidade econômico-contributiva do contribuinte é aquela que se encontra após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio” (DERZI *in* BALEEIRO, 1997, p. 534).

Daí a necessidade de se atentar à preservação do contribuinte, eis que uma tributação excessiva pode vir a comprometer os seus meios de subsistência e o exercício de outros

² No que tange ao mínimo existencial do ser humano, Sarlet (2007, texto digital) explana que pode ser conceituado como um conjunto de fatores assecuratórios para uma vida com dignidade, aduzindo que esse instituto “[...] tem sido identificado - por muitos - como constituindo o núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais, núcleo este blindado contra toda e qualquer intervenção por parte do Estado e da sociedade”.

direitos fundamentais, como o livre exercício de sua profissão ou de exploração de sua empresa (AMARO, 2016). Nessa mesma linha, Buffon (2009) sustenta que a adequação da carga fiscal à efetiva capacidade econômica do cidadão densifica o princípio da dignidade da pessoa humana, na área tributária.

Ademais, dentro de uma concepção contemporânea de cidadania, que esteja alinhada aos objetivos de um Estado Democrático de Direito, o pagamento de tributos deve ocorrer sob dois enfoques:

- a) o dever fundamental de contribuir de acordo com a capacidade contributiva, justamente para que o Estado tenha os recursos necessários para realizar os direitos fundamentais e, com isso, propiciar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana;
- b) o direito de não ser obrigado a contribuir acima das possibilidades – desproporcionalmente à capacidade contributiva – pois isso se constituiria afronta direta ao princípio da dignidade da pessoa, uma vez que o mínimo vital a uma existência digna restaria afetado (BUFFON, 2009, p. 150).

Diante do exposto, não se pode olvidar que o princípio da capacidade contributiva conjuga-se com o preâmbulo e com o artigo 3º da Constituição Federal, na busca pela igualdade, solidariedade social e justiça fiscal (QUEIROZ, 2004). Desse modo, verifica-se que o Estado deve encaminhar-se para a realização desses primados por meio da efetiva aferição da capacidade econômica de seus cidadãos, eis que um dos pressupostos básicos para que um modelo fiscal possa ser considerado justo consiste na efetiva observância dos princípios constitucionais tributários, notadamente do princípio da capacidade contributiva.

3 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Previsto constitucionalmente no artigo 153, inciso III, da Carta Magna de 1988, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza carrega fortes traços de pessoalidade, inerentes a sua própria operacionalização. Tal característica pode ser ainda mais acentuada quando a tributação recai sobre a renda e acréscimos patrimoniais das pessoas físicas, influenciando diretamente a capacidade econômica dos contribuintes.

Desse modo, este capítulo terá como objetivo descrever noções sobre imposto de renda pessoa física, explicando sua conceituação, competência para instituição e sujeitos da relação jurídico-tributária. Também serão abordadas suas características específicas atinentes ao fato gerador, base de cálculo e alíquotas vigentes.

3.1 Conceito

O imposto de renda foi implantado no Brasil, na década de 20, com a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, na qual apenas dois artigos versavam sobre a sua instituição. Nesses dispositivos, foi estabelecido que o imposto seria anualmente devido, por pessoas físicas e jurídicas, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem, bem como que a arrecadação se daria por meio de lançamento. Entretanto, somente com a Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925, a tributação da renda foi efetivamente posta em prática no País, deixando para trás as demais legislações que, apesar de válidas, haviam sido totalmente ineficazes (COSTA, 2005).

Atualmente, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui previsão constitucional e é informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade (artigo 153, inciso III, e § 2º, inciso I, da CF/88). De tal modo, Yamashita (2014, p. 105),

aduz que “[...] o imposto de renda deve tributar todos os cidadãos (generalidade) e todo rendimento (universalidade), de acordo com sua renda global”.

Na visão de Derzi *in* Baleeiro (2003, p. 293), esses critérios são imperativos de justiça fiscal, na qual a generalidade pode ser considerada como pressuposto para a concretização do princípio da igualdade e a progressividade serve para assegurar que os desiguais recebam tratamento proporcional a sua desigualdade fática. Para a doutrinadora:

[...] enquanto a universalidade refere-se a toda espécie de rendimento, não importando a origem, a natureza ou o modo técnico de apropriação, a generalidade diz respeito à abrangência dos sujeitos, de modo que todas as pessoas que auferirem renda submetam-se à imposição tributária, sem privilégios e discriminações.

Na mesma linha, Harada (2017) se refere a esses critérios como princípios e explana que a generalidade impõe o dever de tributação a todas as pessoas físicas e jurídicas que auferirem rendas ou proventos de qualquer natureza, ressaltando que eventuais isenções concedidas de forma específica e casuística são inconstitucionais. Já no que tange ao princípio da universalidade, o jurista defende ser o preceito que impõe a tributação sobre todas as rendas e proventos, ampliando ao máximo possível o seu alcance.

A progressividade, por seu turno, permite que a carga tributária seja substancialmente aliviada em relação às pessoas mais pobres, considerando que viabiliza o aumento das alíquotas incidentes sobre as faixas mais elevadas de renda. Bem assim, por meio da progressividade, o imposto atinge um maior nível de personalização, possibilitando que sejam analisadas as necessidades pessoais dos sujeitos passivos da obrigação (DERZI *in* BALEEIRO, 2003).

A partir dessas considerações, verifica-se que o imposto sobre a renda possui alta carga de pessoalidade, o que o diferencia dos impostos classificados como reais (BUFFON; MATOS, 2015a). Essa distinção consiste em um critério valorativo, utilizado pelo legislador, para avaliação das realidades tributáveis, sendo que, nos impostos de natureza pessoal, busca-se revelar a disponibilidade idônea do contribuinte, a fim de que a distribuição do dever jurídico-tributário seja efetivamente justa (FAVEIRO, 2002).

Cumprido ressaltar que os impostos ditos pessoais são aqueles que observam, em maior ou menor grau, a situação pessoal do contribuinte e, sobretudo, as suas condições financeiras. Dessa forma, os impostos pessoais atendem ao postulado da capacidade contributiva, enquanto aqueles caracterizados como reais baseiam-se em critérios objetivos, que abstraem

de sua aferição o condicionalismo econômico e a situação pessoal do sujeito passivo (PEREIRA, 2007).

Difini (2008, p. 28) adverte que essa classificação entre impostos reais e pessoais é criticada pela doutrina, tendo em vista que “o tributo é objeto da relação jurídica tributária e esta, como qualquer relação obrigacional, é sempre pessoal”. Porém, o autor acredita que tais objeções podem ser superadas se for analisado que nos impostos reais a hipótese de incidência observará apenas os fatos objetivos, desprezando as qualidades do sujeito passivo da obrigação, ao passo que nos impostos pessoais as qualidades jurídicas do contribuinte têm a capacidade de influenciar no seu tratamento, associando-se aspectos pessoais e materiais para determinação da hipótese de incidência.

No entanto, Buffon e Matos (2015a) asseveram que, independentemente da classificação dada ao tributo, não se pode desprezar os aspectos pessoais do contribuinte, pois é extremamente difícil encontrar um imposto que possa ser considerado de natureza puramente real, destituído de qualquer fator relativo às qualidades jurídicas do sujeito passivo. Nesse sentido, os autores afirmam que todos os impostos, sejam eles considerados pessoais ou reais, podem ser adequados ao princípio da capacidade contributiva, conforme as peculiaridades do contribuinte e em harmonia com critérios extrafiscais, sendo que, sustentar algo em contrário, seria transformar essa classificação em um método indutor de injustiças fiscais.

Segundo Carrazza (2005, p. 44), o imposto de renda deve alcançar os acréscimos patrimoniais obtidos pelos contribuintes em um dado período de tempo, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. A tributação deve incidir “em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos”.

Portanto, para a configuração do imposto em tela, faz-se necessária a identificação de uma ação, ou seja, de uma situação dinâmica de obtenção de rendimentos. Por essa razão, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não alcança o patrimônio dos contribuintes, eis que eles são uma manifestação estática de grandeza econômica (CARRAZZA, 2005).

Nesse contexto, importa trazer a elucidação de Nabais (2009, p. 64) em relação à diferenciação entre impostos sobre rendimentos e sobre patrimônio:

Pois bem, nos impostos sobre o rendimento tributa-se ou o *rendimento-produto* (ou rendimento em sentido estrito), isto é, o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (a título de salários, juros, rendas ou lucros), ou o *rendimento-acréscimo* (ou rendimento em sentido lato) que integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a actividade produtiva) e sem dano do património (ou seja, integra também os incrementos patrimoniais, designadamente as mais-valias). Por sua vez, nos impostos sobre o património tributa-se a titularidade ou a transmissão de valores pecuniários líquidos (valores activos menos passivos), constituam os mesmos capital produtivo, capital lucrativo ou bens de consumo duradouro.

Outra relevante particularidade do imposto analisado refere-se a sua característica de imposto direto, sob a ótica da repercussão econômica. Isso porque, em sendo direto, o imposto sobre a renda “é suportado em definitivo pelo contribuinte, sem possibilidade de transferir a terceiro o respectivo ônus econômico” (DIFINI, 2008, p. 29).

De acordo com Machado (2014), o imposto de renda ainda pode ser definido como espécie de tributo *não vinculado*, visto que a hipótese de incidência deste tributo não está atrelada a qualquer atividade do Estado. Essa característica é típica dos impostos em geral, que têm sua definição legal contida no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN)³. Destarte, conforme discorre Schoueri (2017), dentro de uma classificação tripartite adotada pelo legislador complementar – a qual inclui impostos, taxas e contribuições de melhoria – ficou estabelecido que, apenas para essa espécie de tributo [os impostos], a lei não iria prever uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, apta a ensejar a sua cobrança.

Em função disso, diz-se que a cobrança do imposto em estudo observará, exclusivamente, o valor de renda auferido pelo contribuinte em determinado período (MACHADO, 2014). Contudo, apenas será possível a instituição desse imposto com relação a uma situação que seja economicamente relevante, presumindo-se a possibilidade do sujeito passivo eleito contribuir para o custeio da máquina pública (BUFFON, 2009).

Outrossim, quanto a sua finalidade, pode-se dizer que o imposto de renda é um tributo com função fiscal, uma vez que seu objetivo precípua é a arrecadação de receita, ou seja, a captação de recursos financeiros aos cofres públicos para que se possa fazer frente às despesas da coletividade. A extrafiscalidade do aludido imposto albergaria a sua finalidade de intervenção econômica ou a obtenção de alguma política social, embora o viés arrecadatário se mantenha visado (CARNEIRO, 2016).

³ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

Machado (2014) também afirma que o imposto de renda possui nítida função fiscal, de grande importância junto ao orçamento federal brasileiro, além de atuar como forte instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico. O autor atribui o caráter extrafiscal ao imposto de renda, ao passo que ele também é utilizado como um instrumento de redistribuição de riquezas, atinentes a pessoas e lugares, nesse último caso, em políticas públicas de incremento do desenvolvimento econômico regional e setorial.

Semelhante é o entendimento de Buffon (2009, p. 191), ao considerar que o imposto em questão “[...] tem a obrigação de servir ao propósito redistributivo de renda, uma vez que se mostra aparentemente simples identificar a capacidade contributiva de cada qual, com vistas a exigir, mais acentuadamente, o imposto daqueles que obtêm maior renda”. Desse modo, a tributação da renda ganha um sentido que ultrapassa o caráter arrecadatório para contribuir com a realização dos objetivos fundamentais do Estado e efetivar valores de igualdade e justiça social (QUEIROZ, 2004).

Assim, verifica-se que o imposto de renda, como tributo pessoal e direto, deve ser capaz de aferir a capacidade contributiva global do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, expurgando determinados fatores que impeçam o enquadramento correto do cidadão na ordem fiscal (FAVEIRO, 2002). Para tanto, devem ser examinados traços específicos relativos ao seu fato gerador, base de cálculo, competência e alíquotas vigentes, características essas que serão abordadas pormenorizadamente a seguir.

3.2 Competência e sujeitos da relação jurídico-tributária

A competência tributária, na visão de Melo (2012, p. 148), pode ser entendida como a “aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”. Nesse sentido, ele explica que a titularidade para dispor sobre a matéria tributária foi outorgada, pela Constituição, às pessoas políticas de Direito Público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as quais devem observar as diretrizes estipuladas pela própria Carta Magna.

Tem-se, assim, que a competência tributária consiste na faculdade outorgada pela Constituição à União, aos Estados-membros, aos Municípios e ao Distrito Federal para editar leis que disponham sobre a criação, *in abstracto*, de tributos (CARRAZZA, 2011). Para o

exercício dessa atribuição, os entes federados poderão legislar de forma plena, conforme dispõe o artigo 6º do Código Tributário Nacional:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

A legislação plena a que o artigo supra faz referência, segundo Baleeiro (2003, p. 75-76), compreende a regulação do “[...] *quantum* do tributo, a época e forma do pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar”. Contudo, o doutrinador ressalta que essas normas não podem violar, expressa ou implicitamente, a Constituição Federal e as normas gerais do Direito Financeiro da União.

Baleeiro (2003) ainda explana que o legislador constituinte se preocupou em instituir um sistema rígido de repartição da competência tributária, impedindo a acumulação ou concorrência entre os três níveis de governo do Estado Federal. Dessa forma, a instituição de qualquer espécie tributária somente pode ser realizada por aquele ente a quem a Constituição atribuiu a respectiva competência, o qual poderá fixar os estados, fatos, situações e atividades que irão lhe assegurar a receita financeira advinda daquele tributo (MELO, 2012).

De acordo com o parágrafo único do, já citado, artigo 6º do CTN, a distribuição da receita tributária não afeta a competência que tenha sido atribuída a um ente público. De tal modo, o fato de haver previsão de partilha de receitas em relação a alguns tributos, não faz com que haja qualquer alteração no tocante a sua competência legislativa (MACHADO, 2014).

Trata-se de matéria de ordem pública, que implica exclusividade e proíbe o exercício desse direito por quem não tenha sido consagrado. Por essa razão, a instituição de tributos por parte de entes que não sejam dotados da competência constitucional, necessariamente, ensejará a nulidade da imposição estatal por ferir o aspecto da privatividade (MELO, 2012).

Quanto à privatividade, Yamashita (2014) aduz ser a característica que ordinariamente prevê que somente um ente político recebe a atribuição de legislar sobre determinado tributo, com exclusão da competência das demais entidades políticas. Essa característica somente seria afastada por meio de uma competência tributária extraordinária, quando a União teria o

poder de legislar fora do seu âmbito (invasão lícita de competência) sobre impostos extraordinários, em caso de guerra externa ou na sua iminência (artigo 154, inciso II, CF/88).

Outro relevante aspecto referente à competência tributária é a indelegabilidade. Esse requisito impede que a pessoa jurídica de Direito Público, a quem a Constituição tenha atribuído a competência para instituição do tributo, transfira sua incumbência. Tal vedação é necessária, pois “admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional” (MACHADO, 2014, p. 277).

Admite-se, todavia, que as funções de fiscalização e de arrecadação de tributos sejam delegadas a outra pessoa jurídica de direito público. Essas funções, ao serem delegadas pelo ente político titular da competência tributária, dão ensejo à constituição da chamada *capacidade tributária ativa*, que possui previsão legal no artigo 7º do Código Tributário Nacional⁴ (YAMASHITA, 2014).

Machado (2014, p. 278) sintetiza as disposições contidas no artigo supracitado da seguinte maneira:

[...] tem-se que (a) a competência tributária é indelegável; (b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito público; (c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.

Vale ressaltar que, nesse cenário, em que cada nível de governo foi dotado de competências tributárias exclusivas e indelegáveis, o não exercício da competência pelo seu titular não tem o condão de permitir que pessoa jurídica de Direito Público diversa se aproveite dessa inércia, uma vez que “a competência fiscal não é *res nullius*” (BALEEIRO, 2003, p. 87). O impedimento em tela encontra-se expresso no artigo 8º do Código Tributário Nacional, o qual prevê que “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

⁴ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Em consonância com essas disposições, Amaro (2016, p. 123) sustenta ser evidente que “[...] no caso de o ente titular da competência deixar de exercê-la (por simples omissão ou por razões de política fiscal), essa inércia não transforma o campo reservado à sua competência em zona aberta à intromissão de outro poder tributante”. Entretanto, Melo (2012) salienta que, ainda que seja facultado às pessoas jurídicas de Direito Público demonstrar desinteresse no exercício de sua competência (inércia legislativa), não podem elas renunciar ou dispor das receitas tributárias que lhes foram cometidas, negando expressamente sua competência, em razão do aspecto da irrenunciabilidade.

Uma vez estabelecida a norma geral e abstrata da incidência tributária, por meio da competência para instituição do tributo, o objeto da ordem fiscal irá se realizar no âmbito de uma relação jurídica, constituída por uma obrigação individual e concreta de dar certa prestação pecuniária. Essa relação, por seu turno, será composta por dois sujeitos, chamados de sujeito ativo e passivo (FAVEIRO, 2002).

O sujeito passivo nas obrigações decorrentes de impostos, na visão de Baleeiro (2003), é aquele que deverá pagar o tributo, por sua pessoa ou seus bens, pouco importando que seja cidadão ou estrangeiro. Também, para fins de enquadramento na condição de contribuinte, não se considerará onde este sujeito estabelece residência, sua idade, incapacidade ou capacidade civil.

Nabais (2009, p. 260), por sua vez, diferencia o sujeito passivo, devedor do imposto, em definições *stricto sensu* e *lato sensu*:

[...] em sentido estrito, o devedor do imposto limitar-se-ia ao chamado devedor principal ou originário, aquele em relação ao qual o Fisco exige, em princípio ou em primeira linha, a satisfação do crédito de imposto. Todavia, num sentido mais amplo, o devedor do imposto abrange também os chamados devedores indirectos, derivados ou acessórios, aos quais o Fisco exige excepcionalmente ou em segunda linha o crédito de imposto.

Finalmente, o *sujeito passivo (lato sensu)* da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja prestação de imposto, sejam prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.

Nesse contexto, Faveiro (2002, p. 554) aduz que a sujeição passiva, em regra, deverá corresponder “[...] à qualidade da pessoa a quem o legislador imputa o dever jurídico do contributo que lhe advém da ordem social jusnaturalista segundo a capacidade contributiva decorrente da mesma ordem, e estabelece a sua consagração vinculativa pela ordem jurídica”.

Para o autor, esse campo [da sujeição passiva], é o mais suscetível de sofrer com distorções aos princípios da justa e legal distribuição do dever de contribuição.

Especificamente em relação ao imposto de renda pessoa física, tem-se a União como sujeito ativo da relação jurídico-tributária, uma vez que o tributo é de sua competência (artigo 153, inciso III, CF/88). No tocante à sujeição passiva, será a pessoa física domiciliada ou residente no Brasil, que for titular da “disponibilidade jurídica, ou econômica, da renda e dos proventos referidos, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda ou proventos tributáveis (artigo 45 do CTN)” (MELO, 2012, p. 474). Por fim, é importante frisar que o Código Tributário Nacional ainda traz a possibilidade atribuir à fonte pagadora do sujeito passivo a condição de responsável pelo recolhimento do tributo em tela, conforme redação do parágrafo único do artigo 45⁵.

3.3 Fato gerador

O Código Tributário Nacional atribuiu ao fato gerador a eficácia constitutiva da obrigação tributária. De tal modo, pode-se afirmar que a relação jurídico-tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, que se torna juridicamente relevante ao corporificar a incidência da norma tributária no mundo real (YAMASHITA, 2014).

Toda obrigação tributária, em um sentido amplo, surge à vista da ocorrência de um fato, previamente descrito em lei, com a aptidão de gerar aquela obrigação. Esse fenômeno, que desencadeia a subsunção dos fatos à hipótese legal, não se restringe à seara tributária, apresentando-se igualmente em outros setores do direito, como no direito penal, por exemplo (AMARO, 2016). Logo, “[...] a fenomenologia da juridicização (ou da incidência de normas jurídicas sobre fatos, transformando-os em fatos jurídicos) ocorre no direito tributário exatamente como nos demais ramos do direito” (DIFINI, 2008, p. 190-191).

No entanto, dentro de uma lógica interna, que Amaro (2016) chama de formalista e conceitualista, o Código Tributário Nacional disciplinou diferentes fatos geradores para a formalização dos deveres em matéria tributária, de acordo com as espécies de obrigação – principal e acessória – previstas nos artigos 114⁶ e 115⁷. Esse intento classificatório, porém,

⁵ Art. 45 (...) Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

⁶ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

não isentou a denominação *fato gerador* de críticas pelos doutrinadores, principalmente, devido à dúbia interpretação que a expressão representa, ao designar duas realidades distintas.

Com efeito, Ataliba (2005) qualifica essas diferentes realidades como *hipótese de incidência* e *fato imponible*, de modo a determinar os dois momentos da dinâmica tributária. A hipótese de incidência teria relação com a previsão legal do fato que constitui a obrigação tributária, ao passo que o fato imponible seria o acontecimento no mundo dos fatos, ou seja, a ocorrência concreta daquela hipótese prevista, anteriormente, de forma abstrata na lei.

Em que pesem todas as críticas formuladas à expressão *fato gerador* e suas implicações na dinâmica do surgimento da obrigação tributária, Amaro (2016) assenta sua definição na materialidade (ou elemento material) do conceito. Assim, para o autor, o fato gerador do tributo refere-se a uma situação material, que é previamente descrita pelo legislador e faz alusão a uma ação ou situação identificada como núcleo do fato.

Cumprе ressaltar que a escolha do legislador pela expressão *fato gerador*, e não ato ou negócio jurídico gerador, segundo Schoueri (2017), também possui grande relevância, pois demonstra que o elemento volitivo não é considerado na seara tributária. Portanto, pouco importa se o contribuinte procurou, ou não, praticar o fato jurídico tributário, tendo em vista que a sua ocorrência é suficiente para que a tributação incida.

Em relação ao imposto de renda, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, dispõe que esse tributo terá como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (1) de renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou de ambos e (2) de proventos de qualquer natureza, compreendidos nestes, todos os acréscimos patrimoniais não incluídos na definição de renda supracitada. Nos parágrafos do artigo em tela, ainda são tecidas considerações acerca da incidência do imposto independentemente da denominação que se der à receita ou rendimento recebido, da localização ou nacionalidade da fonte, sendo que, em caso de valores oriundos do exterior, lei ordinária deve estabelecer as condições e o momento em que se dá a disponibilidade, para fins de incidência do tributo.

De acordo com Carrazza (2005, p. 38), “*renda e proventos* são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, à diferença positiva entre as receitas e as despesas do contribuinte, dentro de um determinado período”. Esse período, em

⁷ Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

geral, será representado pelo exercício financeiro, com termo inicial e final bem definidos, não sendo possível que os rendimentos do contribuinte sejam considerados isoladamente.

Para Buffon e Matos (2015b, p. 183) “a obtenção de renda é uma das mais tradicionais manifestações de capacidade contributiva, assim entendida como um acréscimo patrimonial alcançado em um determinado período de tempo por uma pessoa jurídica ou natural”. Por essa razão, a renda disponível para pagamento do tributo em tela deve ser cuidadosamente demonstrada, a fim de que o *quantum* exigido do sujeito passivo da obrigação tributária não extrapole a sua real capacidade de contribuir.

Nesse sentido, para que a renda tributável seja corretamente aferida, os ganhos econômicos obtidos pelo contribuinte em decorrência de seu capital, trabalho ou de ambos, devem ser apurados após o confronto entre as entradas e saídas patrimoniais, dentro de um dado período de tempo. O imposto, portanto, deverá incidir somente sobre os acréscimos patrimoniais do contribuinte, ou seja, sobre o saldo positivo resultante do exame das receitas (entradas) e despesas (saídas), tendo sempre presente que a tributação deverá alcançar apenas o real enriquecimento econômico (CARRAZZA, 2005).

Trata-se de uma ideia de renda tributável baseada num contexto constitucional, que considera os valores consagrados na Carta Magna brasileira, como a vida, a saúde, a alimentação, a moradia e demais despesas com educação própria e da família do contribuinte (CARRAZZA, 2005). Coaduna com essas reflexões Melo (2012), ao descrever que o conceito constitucional de renda compreende o saldo positivo, resultante de entradas e saídas durante um determinado período de tempo, entendido como acréscimo patrimonial, o qual pode ser representado por direitos ou bens de qualquer natureza.

Dessa forma, Carrazza (2005, p. 37) estabelece que a *renda tributável* será sempre a *renda líquida*, resultante de uma série de deduções e abatimentos realizados sobre os rendimentos brutos. Destarte, “pouco importa – pelo menos para fins tributários – que a renda líquida ou o lucro sejam obtidos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais”.

Dentro dessa perspectiva, Melo (2012, p. 471) discorre sobre a distinção entre disponibilidade jurídica e econômica, aduzindo:

A *disponibilidade jurídica* consiste no direito de usar a renda, ou proventos, definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando os atos e operações colhidos pelo Direito, como é o caso de salários, honorários, vencimentos, etc.

(resultantes do trabalho); e dos juros, aluguéis e lucro nas operações imobiliárias, etc. (decorrentes de aplicação de capital).

A *disponibilidade econômica* concerne a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganho de jogos), ou até mesmo de atividade ilícita (contrabando, juros usurários).

Machado (2014, p. 322), de seu turno, traz à baila a referida distinção, explicando que a disponibilidade econômica refere-se àqueles valores que já foram recebidos pelo contribuinte e que vieram efetivamente a acrescentar em seu patrimônio. Já a disponibilidade jurídica estaria relacionada com o simples crédito desses valores, que passam para esfera de disponibilidade do contribuinte, ainda que ele não os detenha em mãos. Contudo, para uma correta compreensão desse conceito de disponibilidade jurídica, deve ficar claro que:

[...] o *crédito* capaz de configurar essa disponibilidade é somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte, vale dizer, o crédito do qual este possa lançar mão sem qualquer obstáculo, de fato ou de direito. Para que se considere consumado o fato gerador do imposto de renda é necessário que exista a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos.

Frise-se que não há renda, tampouco proventos, sem que haja efetivo acréscimo patrimonial. Bem assim, sem qualquer pretensão de que a renda consumida escape à tributação, não se pode admitir que algo seja tributado sem que, em nenhum momento, tenha ingressado no patrimônio do contribuinte de modo a implicar incremento do valor líquido deste (MACHADO, 2014).

Na mesma linha, Queiroz (2004) expõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza jamais poderá incidir sobre simples ingressos. A autora sustenta que devem ser observados os acréscimos patrimoniais e a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação.

Nesse contexto, Derzi *in* Baleeiro (2003, p. 289) destaca que, renda é diferente de rendimentos. Os rendimentos abarcam determinados ganhos, sem vinculação com o tempo, enquanto a renda, além de estar afetada pela ideia de período de tempo, deve ser, obrigatoriamente, “a livre disposição da parcela acrescida de riqueza, do excedente de que pode dispor alguém, pressupondo o abatimento dos gastos necessários para produzi-la e mantê-la”.

Constata-se, pois, que o fato gerador do imposto de renda, por ter incidência anual, é da espécie *fatos continuados* e, ainda, pode ser caracterizado como *complexo*, eis que a renda é composta por uma reunião de fatos ocorridos durante determinado período de tempo (MACHADO, 2014). Essa periodização, na visão de Derzi *in* Baleeiro (2003), diz com o

aspecto temporal do fato gerador, responsável por dividir a sucessão dos atos que constroem o conceito universal de renda pessoal periodicamente, para fins tributários.

A partir dessas reflexões, finalmente, pode-se verificar que “o significado, a amplitude e o alcance dos conceitos de ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’, constantes no artigo 43, incisos I e II, do CTN, não poderão ser visualizados de forma isolada”. Essa interpretação deverá ser feita levando-se em conta o sentido que os vocábulos têm à luz da Constituição Federal de 1988 (QUEIROZ, 2004, p. 83).

3.4 Base de cálculo e alíquotas

A hipótese de incidência tributária é definida a partir de uma escolha qualitativa das bases econômicas de imposição (patrimônio, renda ou circulação de riquezas), sobre a qual incidirá um fator quantitativo. Nesse contexto, a base de cálculo e a alíquota constituem o elemento material *quantitativo* da hipótese de incidência e servem para mensurar e quantificar o elemento material *qualitativo* (tipo)⁸ (DIFINI, 2008).

Para Ataliba (2005, p. 108), a base de cálculo, também chamada de base tributável ou base imponível, “[...] é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”. Dentro dessa perspectiva mensurável, a base de cálculo seria uma grandeza ínsita, presente na hipótese de incidência prevista em lei, para determinação do *quantum debeatur* da obrigação tributária, com critérios fixos de mensuração.

Semelhante é o entendimento de Queiroz (2004, p. 141), ao afirmar que “é a base de cálculo que revela, dimensiona e serve para quantificar a materialidade da ocorrência do fato gerador, para que haja a incidência do imposto”. Mais do que isso, por meio dela, em conjunto com a hipótese de incidência, as espécies tributárias são identificadas. Nessa linha, Derzi *in* Baleeiro (2003, p. 199), afirma que a base de cálculo consiste em uma:

[...] ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.

⁸ O elemento material qualitativo corresponde à descrição normativa, determinada e precisa, dos fatos que serão objeto de incidência tributária, ressaltando que esses fatos devem ser expostos de forma fixa e objetiva (DIFINI, 2008).

Constata-se, pois, a grande importância da base de cálculo ao representar o próprio aspecto material da hipótese de incidência. Além de servir como parâmetro de mensuração da riqueza tributável, a base de cálculo possibilita a revelação do verdadeiro objeto do tributo e sua consonância com os ditames constitucionais e legais dessa imposição (YAMASHITA, 2014).

Contudo, a indicação da base de cálculo, ou base imponible, não é suficiente para se chegar ao valor (*quantum*) do tributo. A fixação, em concreto, do débito tributário deve ser determinada através da combinação de dois critérios quantitativos, quais sejam, a base imponible e a alíquota (ATALIBA, 2005).

A alíquota conjuga-se à base de cálculo para constituir o aspecto quantitativo da hipótese de incidência e é sempre “[...] uma parcela percentual (alíquota *ad valorem*) da base de cálculo em moeda corrente (R\$) ou um valor fixo (em R\$) da base de cálculo em unidade de medida distinta da moeda corrente” (YAMASHITA, 2014, p. 406-407). Assim, pode-se dizer que “[...] a alíquota determina quanto da base de cálculo é entregue ao fisco e completa a quantificação do elemento material do fato gerador” (DIFINI, 2008, p. 206).

A base de cálculo pode ser expressa por um valor, um volume, um peso ou uma superfície, enquanto a alíquota incidirá sobre a base de cálculo e, geralmente, será representada por um percentual, quando a base de cálculo do bem objeto da tributação for expressa em valores, como no caso do imposto de renda. No entanto:

[...] quando outra for a dimensão da base de cálculo (volume, peso, superfície etc.), a alíquota não será percentual ou *ad valorem*, mas resultado da multiplicação de um valor determinado pela unidade de medida adotada (por exemplo, “X” por litro, quilograma, metro ou hectare) (DIFINI, 2008, p. 206).

A aferição da base de cálculo observará os princípios da anterioridade e da irretroatividade. Dessa forma, “deve ser apurada tomando por referência o momento ou o lapso de tempo (período de apuração) determinado de acordo com a lei que esteja em vigor na data de ocorrência do respectivo fato gerador” (QUEIROZ, 2004, p. 141-142).

No caso do imposto de renda, o Código Tributário Nacional dispõe, no artigo 44, que a base de cálculo será “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Especificamente em relação às pessoas físicas, Melo (2012) explica que, para apuração desse montante, são considerados os rendimentos obtidos através de trabalho assalariado ou não, proventos e ganhos financeiros ou imobiliários, sendo que os gastos que o

contribuinte tiver com contribuição previdenciária e com empregados devem ser abatidos, assim como as despesas com dependentes, pensões alimentícias, educação e despesas médicas.

A legislação ordinária, que rege a tributação da renda, elenca como integrantes da base de cálculo do respectivo imposto todas as rendas, proventos, ganhos ou lucros, de modo a alcançar quaisquer valores percebidos pelo contribuinte. Este alcance ocorrerá independentemente da denominação que for dada às importâncias, da sua natureza ou origem, ou ainda, da existência de título ou contrato escrito (QUEIROZ, 2004).

De acordo com a Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e deu outras providências, a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário corresponderá à diferença entre as somas: (I) de todos os rendimentos percebidos durante o período (excluindo-se aqueles isentos, não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e aqueles sujeitos à tributação definitiva); e (II) das deduções legalmente previstas (artigo 8º). Nestes descontos, previstos no dispositivo legal, incluem-se as despesas médicas, odontológicas, com exames laboratoriais e com hospitais, os gastos com educação e a dedução por dependente, esses últimos dois com limites anuais definidos na lei. Ainda podem ser deduzidas as contribuições para a Previdência Social ou privada, previdência complementar fechada, pensão alimentícia e despesas escrituradas em Livro Caixa, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

Queiroz (2004, p. 143) adverte que, para as pessoas físicas, “[...] a base de cálculo do imposto sobre a qual incidirá a tributação será, sempre, o montante real da renda ou provento adquirido, que, efetivamente, configure um ‘acréscimo’”. Nesse sentido, o montante que comporá a base de cálculo deve guardar relação com os parâmetros constitucionais de renda tributável, o que significa que deve restar configurado o efetivo acréscimo patrimonial ou riqueza nova.

Compartilha essas reflexões Carrazza (2005, p. 73), ao sustentar que a base de cálculo do imposto de renda pessoa física somente pode englobar o montante líquido dos acréscimos de riqueza, advindos da renda e proventos de qualquer natureza auferidos pelo contribuinte. Para o jurista:

[...] nos termos da Constituição, a base de cálculo do IRPF *deve ser* uma *medida* da efetiva disponibilidade da riqueza nova do contribuinte – vale dizer, o *montante da renda líquida por ele efetivamente obtida, durante certo lapso de tempo* (em geral, o *exercício financeiro*). Se forem levados em conta elementos que extrapolem a renda líquida (v.g. a renda bruta ou parte dela), ou que não constituam renda (v.g., adiantamentos para reembolsos comprováveis), ocorrerá, por sem dúvida, desnaturação do perfil constitucional do tributo.

Com efeito, para que haja uma correta tributação da renda e proventos percebidos pelas pessoas físicas, a base de cálculo real deve corresponder à renda líquida dos contribuintes. Essa, por sua vez, deve ser obtida abatendo-se todos os custos necessários à percepção dos rendimentos, à subsistência da fonte produtora e de sua família, respeitando-se, sempre, o mínimo vital do ser humano (QUEIROZ, 2004).

Quanto ao ponto, Machado (2014) assevera que podem ser verificadas diversas afrontas à Constituição na definição trazida pela legislação ordinária para a base de cálculo do imposto de renda. O doutrinador entende que os enunciados, a rigor, conduzem à incidência tributária sobre valores que não constituem propriamente “renda”.

Por fim, no que tange às alíquotas previstas para a tributação da renda das pessoas físicas, vale destacar que a legislação distingue a forma de tributação incidente sobre as rendas e proventos auferidos por meio de fontes regulares e permanentes (salários, pensões, aluguéis, etc.), daqueles ganhos percebidos através de transações eventuais, como ganhos de capitais e renda variável. Tal característica resta demonstrada, ao passo que, em relação aos primeiros, as alíquotas serão progressivas (conforme tabela), enquanto, para os ganhos eventuais, a tributação terá alíquotas fixas, previamente definidas em lei, independentemente da importância auferida (QUEIROZ, 2004). Trata-se de alíquotas *ad valorem*, uma vez que se aplicam sobre uma cifra ou valor em moeda, a fim de se apurar uma soma total a pagar em dinheiro (AMARO, 2016).

Atualmente, a tabela progressiva mensal para a incidência do imposto de renda possui quatro faixas de percentuais (7,5%, 15%, 22,5% e 27%), excluindo-se a alíquota zero, que corresponde aos valores isentos de tributação. Esta tabela está prevista na Lei 11.482, de 31 de maio de 2007, sendo que a sua última atualização foi incluída pela Lei 13.149, de 21 de julho de 2015. Os percentuais supracitados serão aplicados em conformidade com os valores constantes para a base de cálculo, também previstos na tabela.

Importante ressaltar que as alíquotas variáveis, que aumentam à medida em que a renda líquida dos contribuintes se eleva, são um pressuposto de atendimento ao critério da

progressividade, previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição. Assim, verifica-se que elas constituem uma tentativa de imprimir ao imposto de renda das pessoas físicas o caráter de pessoalidade, intrinsecamente ligado à ideia de observância ao princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2005).

No entanto, o atual modelo de tributação da renda ainda não aparenta estar em consonância com as prescrições constitucionais aplicáveis à espécie. A insuficiente quantidade de alíquotas, em número inferior, inclusive, àquele que o próprio País adotava há alguns anos atrás, e os baixos valores estipulados para as bases de cálculo, desvirtuam a realidade tributável, em detrimento não só da arrecadação – que poderia aumentar –, quanto da qualidade de vida de muitos cidadãos de classes sociais menos favorecidas, conforme se verá no próximo capítulo.

4 A INEFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Não obstante o Sistema Tributário Brasileiro esteja alicerçado em postulados que visam a assegurar uma carga tributária adequada à capacidade contributiva dos cidadãos, na prática, não se tem verificado a plena observância desses parâmetros. O reflexo de uma tributação que, aparentemente, é analisada de forma isolada em relação aos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito brasileiro é o distanciamento de patamares considerados mais próximos de uma justiça tributária e social.

Nesse contexto, no presente capítulo, explana-se sobre o aumento velado do Imposto de Renda e a inobservância aos Princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva, bem como sobre o desrespeito ao critério de renda líquida tributável e a violação ao mínimo vital dos contribuintes. Ainda, discorre-se sobre a desigualdade entre a tributação da renda, do trabalho e do capital, verificando-se, ao final, alternativas potencialmente úteis para a correção das injustiças tributárias relacionadas ao imposto em estudo.

4.1 O aumento velado do imposto de renda e a inobservância aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva

De acordo com os dados fornecidos pelo IBGE (2017), a variação do IPCA no ano de 2016 atingiu o índice de 6,29%, enquanto no ano de 2015 chegou a alcançar 10,67%. Logo, somente nesses dois últimos anos, a inflação acumulada no Brasil foi de 16,96%, sendo que, até agosto de 2017, já se tem mais 1,62% de variação calculada.

De outra banda, conforme se verificou no estudo das alíquotas, realizado no capítulo anterior, a tabela progressiva mensal para a incidência do imposto de renda, prevista na Lei 11.482/2007, não foi reajustada no ano de 2016, sendo que sua última atualização foi incluída pela Lei 13.149, de 21 de julho de 2015. Nessa atualização, segundo o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL, 2017), a média da correção da Tabela Progressiva do IRPF foi de 5,60% para o ano de 2015.

De tal modo, verifica-se que, nos anos de 2015 e 2016, houve uma defasagem da atualização da tabela do imposto de renda em valores superiores a 11%. Ainda, o Sindifisco Nacional (2017) registra que a ausência de reajuste para o ano-calendário de 2016 foi a responsável pela maior defasagem anual dos últimos treze (13) anos, uma vez que correspondeu à integralidade da inflação daquele ano (6,29%). Impende destacar que a falta de reajuste da base de cálculo, na tabela progressiva do IRPF, está aliada ao congelamento do valor das deduções previstas na legislação do imposto, o que aumenta ainda mais o impacto da tributação da renda.

Nesse sentido, a ausência de correção da tabela do imposto de renda pelo índice da inflação resulta em um acréscimo sistemático da tributação em relação às pessoas físicas. Destarte, “ao não corrigir integralmente a Tabela do IR, o governo se apropria da diferença entre o índice de correção e o de inflação, reduzindo a renda disponível de todos os contribuintes” (SINDIFISCO NACIONAL, 2017, p. 8).

A desatualização monetária da tabela progressiva, portanto, consiste em um grave problema relacionado à tributação das pessoas físicas. Isso porque:

[...] com a desvalorização de cada unidade monetária ao longo do tempo (inflação), também se desatualizam as faixas de tributação progressiva da renda ou patrimônio, sempre que expressas em uma unidade monetária como o real (R\$). Isso provoca um aumento disfarçado da progressividade que os alemães costumam chamar de “progressividade fria” (*kalte Progression*) (YAMASHITA, 2014, p. 157).

Queiroz (2004) defende que a falta de atualização monetária da tabela progressiva e das suas respectivas deduções de acordo com índices inflacionários, não encontra abrigo na ordem jurídica. Trata-se de um aumento da carga tributária realizado por vias transversas, que resulta em uma imposição com efeitos confiscatórios e que atinge com maior força as classes assalariadas.

Para Bufon e Matos (2015b), o reajuste da tabela progressiva mensal do imposto de renda consiste em uma obrigação do Estado, decorrente do princípio da capacidade contributiva. À vista disso, a atualização em índices que não espelham o real aumento dos salários e das despesas dos cidadãos ou, ainda mais grave, a ausência de atualização, evidenciam total desrespeito do poder público para com os ditames constitucionalmente estabelecidos.

Vale lembrar que, todos os princípios previstos na Constituição, em relação ao imposto sobre a renda, visam a satisfazer postulados de justiça social, por meio da realização da igualdade substancial na imposição do tributo. A disciplina e a rigidez com que a matéria tributária é tratada no texto da Carta Magna, portanto, tendem justamente a impor limites ao Estado, protegendo os indivíduos de uma arrecadação fiscal que possa exceder sua capacidade contributiva e, conseqüentemente, violar seus direitos fundamentais (QUEIROZ, 2004).

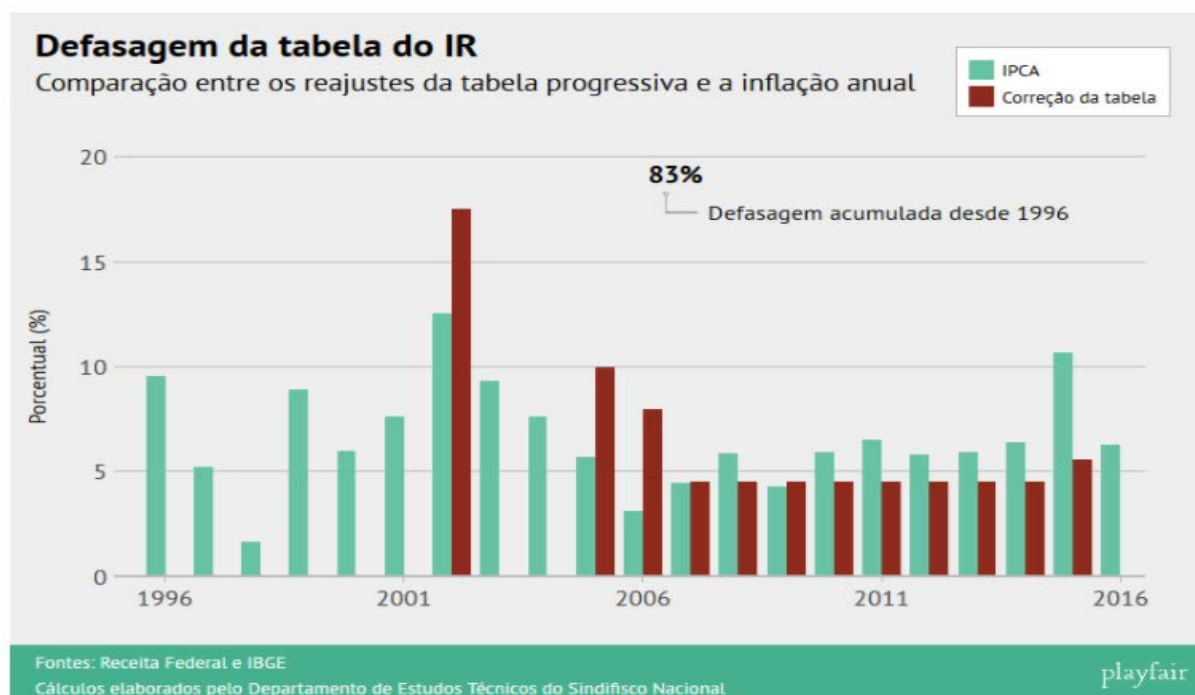
Contudo, verifica-se que os princípios constitucionais não têm passado de meros enunciados teóricos, utilizados para se fazer bonitos discursos a respeito. No momento da ação, porém, “[...] o legislador não leva em consideração, não respeita os princípios. A administração finge que não existem. E o Judiciário, que deve corrigir o legislador e o administrador para impor a eficácia dos princípios, também muitas vezes falha” (ATALIBA apud QUEIROZ, 2004, p. 7).

Diante dessa realidade, os resultados não poderiam ser diferentes: o Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional aponta para uma defasagem média acumulada de 83% na Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das pessoas físicas no período de 1996 a 2016. Em tabela comparativa, elaborada pelo departamento, a evolução dos reajustes e dos resíduos⁹ é demonstrada anualmente, sendo que, em apenas cinco (05) anos, dentro dos vinte (20) analisados, os reajustes superaram os índices do IPCA para o respectivo ano (SINDIFISCO NACIONAL, 2017).

Para melhor ilustrar os dados obtidos através do estudo realizado pelo Sindifisco, Lima (2017) elaborou o gráfico abaixo a fim de demonstrar mais claramente a perda de progressividade que vem incidindo sobre o IRPF desde o ano de 1996. Cumpre ressaltar que o ano de 1996 é utilizado como marco, pois foi o ano em que se passou a expressar os valores em moeda corrente, convertendo-se de unidades fiscais para o real.

⁹ Resíduos na correção da tabela do imposto de renda pelo IPCA.

Gráfico 1 – Evolução da defasagem da tabela do IRPF de 1996 a 2016



Fonte: Lima (2017, texto digital).

Em relação ao tema, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ajuizou, em 10 de março de 2014, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 5.096, a qual ainda encontra-se pendente de julgamento junto ao Supremo Tribunal Federal. O Conselho questiona a correção da tabela progressiva mensal do IRPF, afirmando que os reajustes, em percentual discrepante com a inflação real, ofendem a diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (artigo 153, inciso III), a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º), o não-confisco tributário (artigo 150, inciso IV) e a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III).

O pedido principal da ação foi de aplicação da técnica de interpretação conforme ao artigo 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 (com redação dada pela Lei nº 12.469/2011), de modo que a correção da tabela, para o ano-calendário de 2013, refletisse a defasagem calculada de 1996 até aquele ano (o que na época correspondia a 61,24%). Bem assim, para os anos-calendário de 2014 em diante, o pedido foi de reconhecimento da atualização da tabela pelo IPCA. Subsidiariamente, o Conselho requereu a modulação dos efeitos da decisão, para que fosse corrigida a tabela de 2013 frente ao ano anterior (2012) com base no IPCA de 5,91%, além da recomposição dos prejuízos dos anos anteriores, mediante a aplicação, nos próximos 10 (dez) anos, de percentual de reajuste da tabela em 10% ao ano.

Importante destacar que, se a defasagem acumulada desde 1996 fosse corrigida, ou seja, se os reajustes tivessem sido realizados conforme o índice oficial de inflação nos últimos vinte (20) anos, a faixa de isenção do Imposto de Renda, para o ano-calendário 2016, abarcaria todos os contribuintes com renda mensal tributável inferior a R\$ 3.454,65. Trata-se de uma diferença de R\$ 1.550,67 em relação à atual faixa de renda isenta (R\$ 1.903,98), que, conforme o Sindicato, acaba penalizando, principalmente, aqueles contribuintes de mais baixa renda, que poderiam/deveriam estar isentos da tributação (SINDIFISCO NACIONAL, 2017).

Abaixo, tem-se um comparativo entre a tabela progressiva mensal vigente (ano-calendário 2016) e a tabela progressiva mensal com correção da defasagem ocorrida nas últimas duas décadas, conforme disponibilizado pelo Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional (SINDIFISCO NACIONAL, 2017, p. 7):

Tabela 1 – Tabela Progressiva Mensal do IRPF – Ano-Calendário 2016 (vigente)

Tabela Progressiva Mensal do IRPF Ano-Calendário 2016			
em R\$			
De	Até	Alíquota	Dedução
0,00	1.903,98	isento	0,00
1.903,99	2.826,66	7,50%	142,80
2.826,67	3.751,05	15,00%	354,80
3.751,06	4.664,68	22,50%	636,13
acima de	4.664,68	27,50%	869,36
Dedução por Dependente: 189,59			
Educação - Dedução anual individual: R\$ 3.561,50			
pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$ 1.903,98			
Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil			
Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional			

Fonte: Sindifisco Nacional (2017, p. 7).

Tabela 2 – Tabela Progressiva Mensal do IRPF – Ano-Calendário 2016 (corrigida)

Tabela Progressiva Mensal Corrigida pela Defasagem Acumulada Ano-Calendário 2016				
em R\$				
De	Até	Correção	Alíquota	Dedução
0,00	3.454,65	81,44%	isento	0,00
3.454,66	5.128,79	81,44%	7,50%	259,10
5.128,80	6.870,55	83,16%	15,00%	643,76
6.870,56	8.584,67	84,04%	22,50%	1.159,05
acima de	8.584,67	84,92%	27,50%	1.588,28
Dedução por Dependente*: R\$ 346,95				
Educação - Dedução anual individual**: R\$ 6.517,55				
Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos***: R\$ 3.454,65				
Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil				
Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional				
* Cálculado com base no produto entre a dedução mensal por dependente para o ano-calendário de 2016 (R\$ 189,59) e a média das correções (83,00%).				
**Mesma metodologia aplicada para dedução por dependente				
***Faixa de isentos				

Fonte: Sindifisco Nacional (2017, p. 7).

Com base nessa comparação, pode-se inferir que a pesada carga tributária, sentida por parcela significativa da população, não está atrelada a altas alíquotas, e sim, aos baixos valores das bases de cálculo, somados à falta de reajuste de acordo com a inflação. Tal fato resta demonstrado, ao passo que a alíquota máxima brasileira (27,5%) corresponde à aproximadamente metade do percentual vigente às alíquotas de países mais desenvolvidos, como Bélgica (65%), França (54%), Alemanha (53%), Itália (51%) e Japão (50%) (BUFFON; MATOS, 2015b).

Na visão de Carrazza (2011, p. 128), a existência de cinco (05) faixas de alíquotas no sistema brasileiro (0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), não passa de uma tibia tentativa de imprimir ao imposto de renda um caráter mais pessoal e alinhado ao postulado da capacidade contributiva. O autor descreve como *tibia* “porque cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas”.

Carrazza (2011) critica, principalmente, a “equiparação” existente entre as rendas tributadas atualmente na alíquota máxima do IRPF de 27,5%, eis que consiste na faixa de tributação que apresenta a maior diversidade de situações econômicas entre os contribuintes. Ele explica que, a partir de um certo patamar de renda (níveis mais elevados), a progressividade praticamente deixa de existir.

Curiosamente, antes de haver previsão constitucional expressa, a progressividade, no Brasil, era mais efetiva em relação ao imposto de renda das pessoas físicas. A quantidade de faixas chegou a 13, entre 1983 e 1985, com alíquotas máximas que alcançavam 60%, conforme se verifica na tabela abaixo (BUFFON; MATOS, 2015b, p. 220):

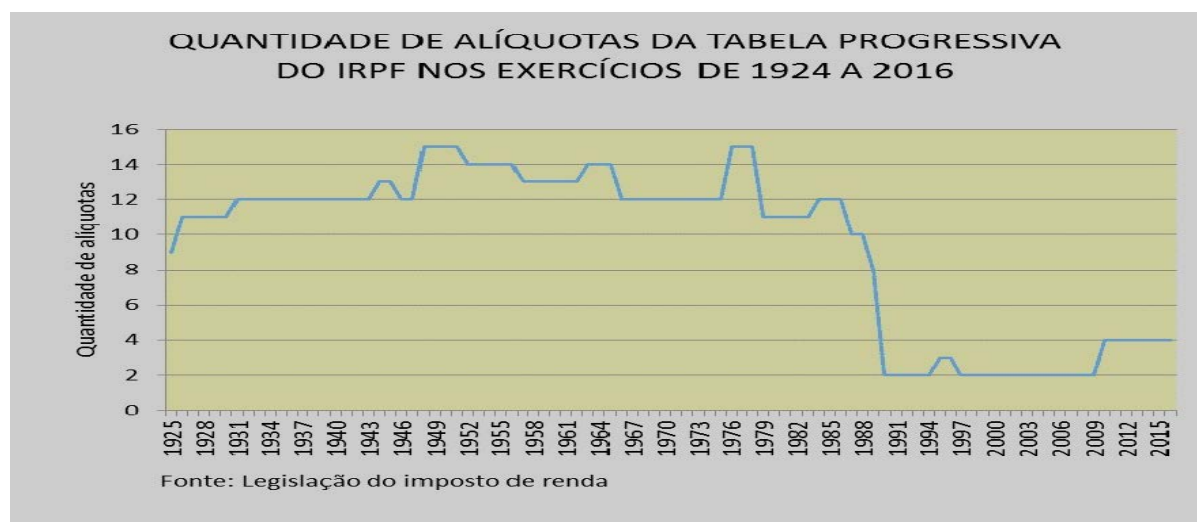
Tabela 3 – Histórico das alíquotas do IRPF no Brasil

Alíquotas de IRPF no Brasil		
Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas %
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1993 e 1994	2	15% e 25%
1995 e 1996	3	15% a 35%
1997 e 1998	2	15% e 25%
1999 a 2008	2	15% e 27,5%
2009 em diante	4	7,5% a 27,5%
Fonte: Regulamentos do Imposto de Renda		

Fonte: Buffon e Matos (2015b, p. 220).

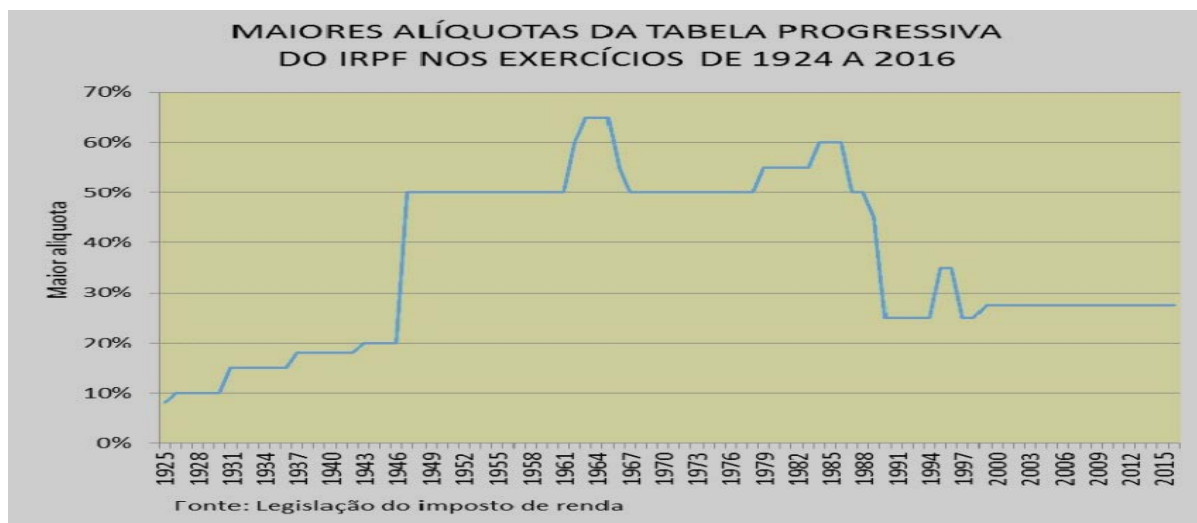
Os gráficos a seguir, extraídos do site da Receita Federal do Brasil (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2016), demonstram o achatamento das faixas de tributação do IRPF, no Brasil, a partir de 1988. Demonstram, também, a considerável redução dos percentuais das alíquotas neste período, em contrariedade ao princípio da progressividade, que deveria informar o tributo em estudo.

Gráfico 2 – Quantidade de alíquotas da tabela do IRPF de 1924 a 2016



Fonte: Ministério da Fazenda (2016, texto digital).

Gráfico 3 – Maiores alíquotas da tabela do IRPF de 1924 a 2016



Fonte: Ministério da Fazenda (2016, texto digital).

Da análise dos gráficos supra, é possível constatar que, atualmente, a progressividade tributária no Brasil não passa de mero texto constitucional, desprovido de eficácia. O atual sistema progressivo não atende a objetivos fundamentais insculpidos na Carta Magna brasileira, consistentes na construção de uma sociedade solidária, que busca o desenvolvimento e a redução das desigualdades sociais (BUFFON; MATOS, 2015b).

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, também resta prejudicado, uma vez que somente com a adoção de alíquotas verdadeiramente progressivas é que se pode atender a postulados que visam a igualdade em concreto. Nesse contexto, o ideal seria que, a exemplo do que ocorria em um passado não tão distante no Brasil, as alíquotas oscilassem entre 0% e 55%, dependendo dos rendimentos de cada contribuinte (CARRAZZA, 2005).

Tal mudança seria extremamente positiva, considerando-se que, consoante Piketty (2014), o imposto progressivo consiste em um elemento essencial para o chamado Estado Social. Para ele, a tributação progressiva desempenha uma função central de desenvolvimento do Estado Social, tendo a aptidão de transformar a estrutura de desigualdade construída ao longo do século XX, além de representar uma instituição fulcral para a garantia da viabilidade desse modelo de Estado no século XXI.

Assim, pode-se afirmar que o princípio da progressividade, na seara tributária, é capaz de promover uma verdadeira redistribuição de renda, através de um deslocamento da carga tributária de contribuintes com menor potencial econômico para aqueles que detenham maior

capacidade de contribuição, bem como por meio do aumento das receitas tributárias para fins de investimentos em áreas sociais, que afetarão diretamente a população mais carente do País (YAMASHITA, 2014). De outro norte, a atual regressividade na tributação, vem obstando o atingimento da justiça fiscal, ao passo que se transforma em um fator indutor do aumento da desigualdade (SINDIFISCO NACIONAL, 2017).

4.2 O desrespeito ao critério de renda líquida tributável e a violação ao mínimo vital dos contribuintes

O Brasil é o país com o quarto pior índice de Gini (2010-2015)¹⁰ da América Latina e Caribe, atrás somente do Haiti, Colômbia e Paraguai (RELATÓRIO, 2017). Isso significa uma situação de desigualdade extrema, onde se tem mais de 16 (dezesesseis) milhões de pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza, enquanto 06 (seis) bilionários brasileiros possuem, juntos, a riqueza equivalente àquela que metade mais pobre da população detém (OXFAM BRASIL, 2017).

Em relação à renda, os números são impactantes. De acordo com o relatório *A distância que nos une*, publicado em setembro de 2017 pela Oxfam Brasil, em média, mais de 25% de toda a renda nacional é recebida pelo 1% mais rico da população, sendo que os 5% mais ricos auferem o mesmo que os demais 95%. O estudo ainda demonstra que, no ano de 2015, 7 a cada 10 pessoas possuíam uma renda familiar per capita média de menos de R\$ 962,00. Esses dados levaram o Brasil a ser considerado o 10º país mais desigual do mundo, em um ranking que elencou mais de 140 países no Relatório de Desenvolvimento Humano de 2016 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) (OXFAM BRASIL, 2017).

O modelo tributário vigente, na visão de Buffon e Matos (2015b, p. 203), tem reforçado o quadro de desigualdades, representando um verdadeiro instrumento de concentração de riquezas. Os referidos autores denominam esse fenômeno de *redistribuição de renda às avessas*, “à medida que cidadãos com menor capacidade contributiva arcam com

¹⁰ O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza (WOLFFENBÜTTEL, 2004, texto digital).

maior parcela da carga tributária, sem que haja o incremento dos direitos sociais que lhe são de direito, em detrimento daqueles que estão no topo da pirâmide social”.

Nesse sentido, não basta ter uma Constituição que elenca a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais como parte de seus objetivos fundamentais, se as pessoas não tiverem condições mínimas para uma existência digna. É preciso que o Estado implemente ações positivas para a garantia de padrões aceitáveis de subsistência e, sobretudo, na seara tributária, se abstenha de tributar o *mínimo vital* dos cidadãos, permitindo que adquiram ou mantenham condições econômicas capazes de lhes proporcionar, ao menos, o acesso aos progressos básicos da Humanidade (CARRAZZA, 2005).

A intributabilidade do mínimo existencial (ou vital) é abordada por Buffon (2009, p. 183) como um pressuposto para a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana. Para o tributarista:

[...] em qualquer modelo estatal – e no Estado Social principalmente – é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc.).

Na prática, um bom parâmetro para a definição do que compõe o mínimo vital do contribuinte está expresso no dispositivo constitucional que regula o salário mínimo nacional (YAMASHITA, 2014). Com base no artigo 7º, inciso IV, da CF/88, o salário mínimo, fixado em lei e nacionalmente unificado, deveria ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família, com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

À evidência, o valor atualmente fixado para o salário mínimo nacional (R\$ 937,00) no Decreto nº 8.948/2016 é insuficiente para a garantia de todos os elementos supracitados ao trabalhador e a sua família. Segundo o DIEESE (2017), para o adequado cumprimento do preceito constitucional em tela, o valor do salário mínimo necessário, em setembro de 2017, deveria corresponder a R\$ 3.668,55.¹¹

¹¹ Para calcular o Salário Mínimo Necessário, o DIEESE considera o preceito constitucional de que o salário mínimo deve atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família e cujo valor é único para todo o país. Usa como base o Decreto-Lei nº 399/38, que estabelece que o gasto com alimentação de um trabalhador adulto não pode ser inferior ao custo da Cesta Básica de Alimentos e a família considerada para o cálculo é composta por 2 adultos e 2 crianças, que por hipótese, consomem como 1 adulto (DIEESE, 2017, texto digital).

Não obstante esta incoerência entre o texto constitucional e o valor estabelecido pela legislação ordinária para a remuneração mínima do trabalhador, Carrazza (2005) afirma que não deve haver tributação sobre os valores necessários à garantia do mínimo vital. Trata-se de uma proteção advinda do princípio da capacidade contributiva, que não permite que o mínimo existencial seja violado, total ou parcialmente, pela tributação (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Isso posto, Machado (2014, p. 305) afirma que a existência de uma faixa de isenção para a tributação da renda é extremamente justa e resulta do critério da progressividade, que é capaz de efetivar o princípio da isonomia. O autor sustenta que, “[...] ninguém, em sã consciência, pode considerar justo cobrar imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias”.

Dessa forma, ao menos em sede de tributação da renda, o mínimo existencial deveria ser adequadamente respeitado, impedindo que o dever de contribuir para a manutenção do Estado vilipendiasse aquela parcela de recursos que é indispensável à satisfação das necessidades básicas do indivíduo (BUFFON, 2009). O que se verifica, no entanto, é que “[...] além de não ser garantido o pagamento do que seria o salário mínimo necessário, o Estado ainda usurpa uma parcela do particular que tem menor capacidade contributiva” (QUEIROZ, 2004, p. 379).

Logo, o valor atualmente previsto em lei para delimitação da faixa de isenção do imposto de renda das pessoas físicas (R\$ 1.903,98), infringe o princípio da capacidade contributiva, demandando correção legislativa ou judicial. Isso porque, enquanto a renda não ultrapassa os valores necessários para a garantia do mínimo existencial, não há que se falar em capacidade econômica para contribuir com o pagamento do tributo em questão (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Nesse contexto, o desrespeito ao critério de renda líquida tributável também tem tornado o dever de solidariedade, notadamente no pagamento do imposto de renda, em um fator de aumento da desigualdade social. De acordo com Derzi *in* Baleeiro (2003), a renda líquida, que expressa a verdadeira capacidade de contribuir para as despesas públicas, só pode ser adequadamente aferida após deduzidos todos os custos necessários à aquisição, produção e à manutenção da renda, sendo confiscatória a tributação que atinja os valores indispensáveis a uma existência digna, pessoal e familiar do contribuinte, e que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidades.

Na mesma linha, Queiroz (2005, p. 380) sustenta que os valores anuais estabelecidos para o limite das deduções de gastos com dependentes e com educação, por exemplo, configuram verdadeiro confisco, uma vez que desconsideram as particularidades das pessoas, incidindo sobre importâncias que foram utilizadas para cobrir despesas essenciais a sua subsistência. A autora salienta que:

[...] a tributação das pessoas físicas, como está estruturada pelo legislador ordinário, e a vedação ou limitação da dedutibilidade de algumas despesas, muitas vezes, consagram uma grande injustiça fiscal, inclusive quando elas se referem a desembolsos e gastos que o particular age em substituição às atividades que originariamente seriam de competência do Estado e que deveriam estar cobertas e ser financiadas com os impostos já pagos pelos próprios particulares.

Do mesmo modo, Carrazza (2011) tece críticas em relação à sistemática de deduções autorizadas pela legislação, por estabelecer bases em valores absolutamente irrealistas e que vão de encontro aos direitos sociais positivados no artigo 6º da Carta Magna brasileira. Para ele, esses direitos são menosprezados, à medida em que se impede que os custos para o seu alcance sejam abatidos para fins de apuração da renda líquida tributável.

A exemplo disso, o autor cita a impossibilidade de deduções de gastos com medicamentos, quando, no mais das vezes, é através desse tratamento que se alcança a recuperação da saúde. Também, pode-se elencar a impossibilidade de dedução dos valores pagos a título de aluguel de imóvel para moradia e das despesas com alimentação básica.

Outro importante ponto destacado por Carrazza (2011), diz respeito aos valores dedutíveis com educação regular, uma vez que o limite total fixado para abatimento com essas despesas é extremamente baixo e muito distante dos gastos usuais com escola ou ensino superior particular. Segundo o autor, a ordem jurídica garante o abatimento total dessas despesas, por ocasião do ajuste anual, independentemente do que vier a dispor a legislação ordinária do IR, que não pode se sobrepor à Constituição.

Esse tema também é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 4.927, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB em 25 de março de 2013. Na ação, questionam-se dispositivos da Lei 9.250/1995 (com a redação dada pela Lei 12.469/2011), que estabeleceram limites para dedução de despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes no imposto sobre a renda das pessoas físicas.

A OAB aduz que a imposição de limites que não condizem com a realidade ofende preceitos constitucionais, como o conceito de renda (artigo 153, inciso III), a capacidade

contributiva (artigo 145, § 1º), o não-confisco tributário (artigo 150, inciso IV), o direito à educação (artigos 6º, caput, 23, inciso V, 205, 208, 209 e 227), a dignidade humana (artigo 1º, inciso III), a proteção da família (artigo 226) e a razoabilidade (artigo 5º, inciso LIV). A ação ainda encontra-se pendente de julgamento, sendo que, em junho de 2017, foi admitido o ingresso da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul e do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, na condição de *amicus curiae*.

Cumprе ressaltar que, de acordo com o artigo 8º, inciso II, b, 10, da Lei 9.250/1995, o limite vigente para dedução de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, seja na educação infantil, ensino fundamental, médio, superior ou na educação profissional está fixado em R\$ 3.561,50 para o ano-calendário de 2015. Contudo, este também foi o valor utilizado para o ano-calendário de 2016, em decorrência da falta de reajuste da base de cálculo, na tabela progressiva do IRPF, para o referido ano.

O congelamento do valor das deduções previstas na legislação do imposto de renda atingiu, igualmente, a parcela dedutível por dependente. Conforme o artigo 8º, inciso II, c, 9, da Lei 9.250/1995, o limite de dedução neste caso está fixado em R\$ 2.275,08 para o ano-calendário de 2015, quantia utilizada também para o ano-calendário 2016.

Constata-se, pois, que o princípio da capacidade contributiva, em relação ao imposto de renda pessoa física, tem sido negligenciado pelo Estado, sobretudo, em seu viés subjetivo. Nas lições de Derzi *in* Baleeiro (1997), esta subjetividade estaria intimamente ligada à exigência constitucional de pessoalidade do referido tributo e à verificação da real capacidade econômica do contribuinte, após a dedução de suas despesas básicas familiares.

A autora ainda qualifica como paradoxal a objetividade com que se passou a tratar a tributação da renda, após a promulgação da Constituição de 1988, ferindo seus próprios mandamentos. Ao analisar a questão historicamente, Derzi *in* Baleeiro (1997, p. 539) elucida que:

[...] nos últimos 20 anos, embora os Textos Constitucionais brasileiros em vigor não contivessem regras como a pessoalidade e a capacidade contributiva; a generalidade e a progressividade do imposto de renda; a vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco; o planejamento familiar como estrita decisão do casal e o dever de sustentar e educar os filhos menores... todas expressas no atual momento jurídico nacional, as leis reguladoras do imposto sobre a renda, em geral, permitiam a dedução de gastos com dependentes, educação, saúde e moradia, limitadamente. Bastou que a Constituição Federal contivesse tais regras para que, de forma paradoxal, a lei reduzisse substancialmente a progressividade, medida que se tornou

possível graças à desconsideração dos encargos pessoais e familiares, de modo geral.

De acordo com Machado (2014), a legislação atinente à tributação da renda é uma das mais complexas e dinâmicas do Sistema Tributário Brasileiro. Em tese, essa complexidade deveria tornar sua aplicação mais justa, imprimindo-lhe um caráter mais pessoal e, conseqüentemente, reforçando a utilização do imposto de renda como um instrumento de política tributária, voltado à redistribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares.

Porém, o atual modo de tributar a renda concorre para que a concentração de riquezas e a pobreza se perpetuem no País. Desrespeita-se a supremacia da Constituição, ao tributar de forma mais gravosa aqueles com menor capacidade contributiva (BUFFON; MATOS, 2015b).

Ignora-se, também, o fato de que a lei somente poderia tributar aqueles valores que sobejassem à porção de riqueza necessária a uma existência digna do contribuinte e sua família, ou seja, aqueles valores que vão além do mínimo vital (CARRAZZA, 2005). Em função disso, os direitos sociais são relegados e a igualdade acaba por permanecer apenas em um plano formal.

Para a transformação dessa realidade, é preciso que o conceito de renda tributável respeite o mínimo existencial, que, consoante Yamashita (2014), é constitucionalmente intocável e inalienável. É preciso, sobretudo, considerar que uma tributação em desacordo com os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva impede o próprio desenvolvimento do Estado, pois impossibilita a mobilidade social de seus cidadãos.

4.3 A desigualdade entre a tributação da renda, do trabalho e do capital

Na busca pela justiça social, o modelo de política tributária adotado pelo Estado pode ser um grande instrumento de atenuação ou de agravamento das desigualdades econômicas e sociais. De tal modo, uma adequada repartição da carga tributária entre os contribuintes, que são os geradores de riqueza, está intimamente ligada à ideia de justiça tributária (MOTA, 2010).

Dentro dessa perspectiva, o princípio da isonomia ou da igualdade tributária prescreve que cidadãos com igual capacidade contributiva devem ter a tributação nivelada com outros

que figurem no mesmo padrão econômico. Por outro lado, riquezas diferentes devem ser tratadas de forma proporcionalmente distinta no momento da distribuição dos encargos fiscais (AMARO, 2016).

Nesse contexto, Derzi *in* Baleeiro (1997, p. 538) afirma que a progressividade nos tributos constitui uma exigência inafastável do princípio da igualdade, tendo em vista que “conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte”. Para a autora, a progressividade promove a personalização dos impostos, permitindo que as grandes disparidades econômicas sejam atenuadas e que o Estado Democrático de Direito possa efetivamente construir uma sociedade livre, justa e solidária, sem que o montante da arrecadação decresça.

No entanto, essa não tem sido a realidade brasileira em termos de tributação do imposto de renda das pessoas físicas. Em uma lógica neoliberalista econômica, que desconsidera quase que totalmente as questões sociais, o ônus concernente à manutenção dos – já escassos – serviços públicos tem sido transferido para a classe assalariada, reduzindo-se ou diminuindo-se a tributação incidente sobre o capital (BUFFON, 2009).

Para melhor contextualizar esse quadro, primeiramente, traz-se à baila a atual classificação de rendimentos tributáveis, considerando-se o momento em que há a apuração do imposto, conforme explanado por Borba e Coelho (2016, p. 212). Os dados são agrupados da seguinte forma:

- (i) rendimentos tributados no momento de seu recebimento sujeitos à retenção na fonte, como salários, pensões, aposentadorias, por exemplo. O recolhimento do imposto deve ser efetuado pela fonte pagadora. O rendimento bruto, assim como o IRRF, é levado ao ajuste anual na DAA;
- (ii) rendimentos tributados no momento de seu recebimento, como honorários, aluguéis e valores recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior. O recolhimento do imposto deve ser efetuado próprio contribuinte, a título de carnê-leão. O rendimento bruto, assim como o carnê-leão pago, é levado ao ajuste anual na DAA;
- (iii) rendimentos tributados exclusivamente na fonte, no momento do seu recebimento, como rendimentos de aplicações financeiras, prêmios recebidos em concursos de prognósticos, e décimo-terceiro salário. O recolhimento do imposto deve ser efetuado pela fonte pagadora. O rendimento e o imposto pago não são levados ao ajuste anual na DAA;
- (iv) rendimentos sujeitos à tributação definitiva, no momento do seu recebimento, sendo o caso dos ganhos de capital. O recolhimento é efetuado pelo próprio contribuinte, sem que o rendimento e o imposto sejam posteriormente levados ao ajuste anual na DAA;
- (v) rendimentos sujeitos à tributação apenas no ajuste anual na DAA, sendo o caso da renda líquida da atividade rural.

Com base na síntese supra, já se pode observar algumas das iniquidades atualmente previstas na legislação atinente à tributação da renda, que difere o tratamento dado a alguns rendimentos, desobrigando o contribuinte de levá-los ao ajuste anual e, portanto, de se submeter à tabela progressiva mensal do IRPF. Outra disparidade, refere-se à existência de alíquotas diferenciadas para a tributação dos rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável, que, de acordo com as Leis nº 11.033/2004 e nº 9.779/1999, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquotas que variam entre 15% e 22,5%, oscilando conforme o prazo e o tipo de aplicação.

Destarte, enquanto os rendimentos dos trabalhadores assalariados são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do IRPF, sujeitando-se a quatro alíquotas vigentes, que chegam a 27,5%, e ao ajuste anual de declaração de renda, os rendimentos de aplicações financeiras têm tributação exclusiva na fonte e sua alíquota máxima não ultrapassa 22,5%. Evidencia-se, pois, o privilégio dado aos rentistas e a maior tributação sobre as rendas derivadas do trabalho (SINDIFISCO NACIONAL, 2010).

Ainda, o artigo 3º da Lei nº 11.033/2004, dispõe sobre uma série de isenções concedidas, na fonte e na declaração de ajuste anual, para remunerações obtidas em diversos tipos de investimentos financeiros. A exemplo disso, pode-se citar a isenção sobre os ganhos líquidos, auferidos por pessoas físicas em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro, cujo valor das alienações seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 mensais. Não obstante, a faixa de isenção para os ganhos do trabalhador não ultrapassa a cifra de R\$ 1.903,98 por mês (valor isento para os anos-calendário de 2015 e 2016).

Não bastassem as isenções elencadas acima, os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.250/1995, preveem também a isenção do imposto de renda para ganhos de capital. Essa isenção alcança o valor auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00, no caso de alienação de ações negociadas no mercado de balcão, ou R\$ 35.000,00 para os demais casos. Outrossim, o contribuinte está isento de recolher IRPF na alienação do único imóvel que possuir, cujo valor de venda seja de até R\$ 440.000,00, desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.

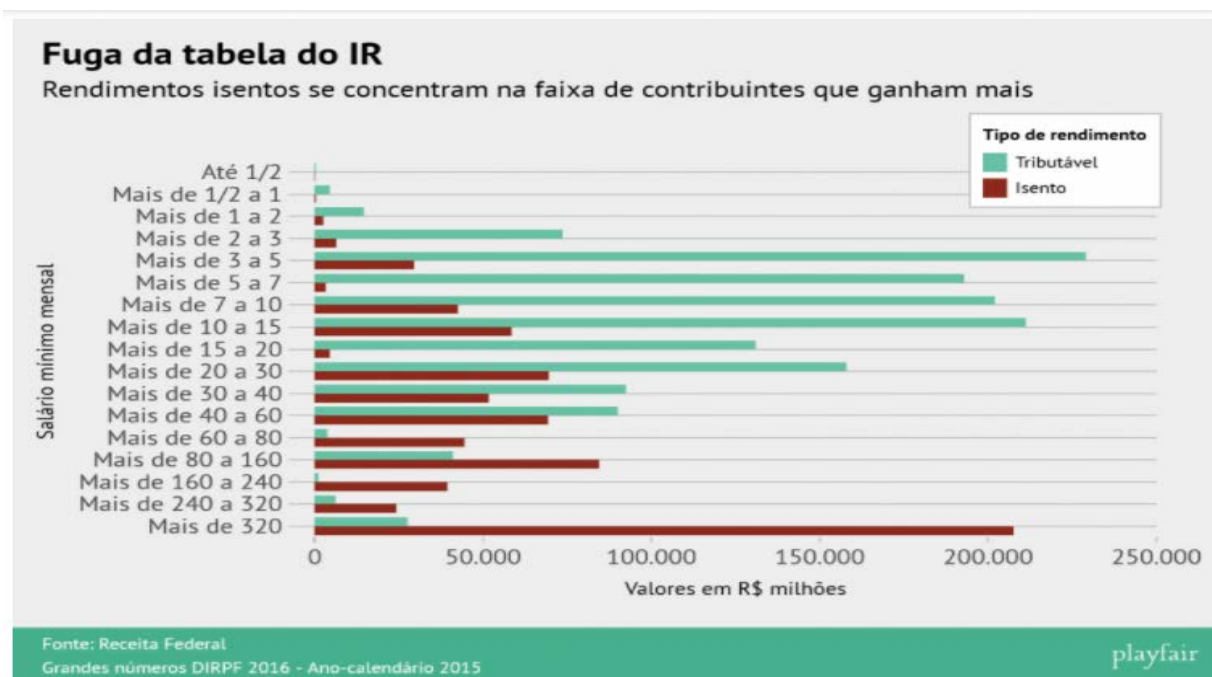
Note-se que os rendimentos referentes aos ganhos de capital também estão sujeitos a um regime de tributação diferenciado, que Melo (2012) denomina de “*tributação definitiva*”. O autor explica que os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos pela pessoa física, por exemplo, são tributados em separado, no mês em que forem auferidos, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos.

Mais uma grande demonstração de desigualdade entre a tributação da renda do trabalho e do capital refere-se à isenção do imposto de renda à distribuição de lucros a pessoas físicas. Nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995, foi eliminado o imposto de renda retido na fonte, à alíquota de 15%, sobre lucros e dividendos distribuídos para os resultados apurados a partir de janeiro de 1996. Tais rendimentos simplesmente passaram a ser declarados, por ocasião do ajuste anual, como isentos e não tributáveis (TOLENTINO FILHO, 2011).

A Oxfam Brasil (2017) elucida que os lucros e dividendos consistem na principal fonte de rendimento das classes mais ricas do Brasil, as quais se beneficiam com esta política de isenção que existe apenas em dois países da lista de membros e parceiros da OCDE, quais sejam, Brasil e Estônia. Com base nos dados coletados para a elaboração do relatório *A distância que nos une*, a organização constata que as pessoas com rendimentos mensais superiores a 80 salários mínimos obtêm uma isenção média de 66% de impostos, alcançando 70% para aqueles que percebem rendimentos superiores a 320 salários mínimos mensais. Enquanto isso, a isenção para a classe média, que recebe entre 3 e 20 salários mínimos, é de 17%, caindo para 9% para aqueles que recebem de 1 a 3 salários mínimos mensais.

Em função disso, para a Oxfam, o pagamento de impostos no Brasil se concentra, principalmente, nas menores faixas de renda, fazendo com que a classe média pague, proporcionalmente, muito mais que os chamados “super-ricos”. Lima (2017) ilustra esta situação no gráfico abaixo, no qual se verifica que um quarto dos rendimentos isentos, advindos em sua maioria de lucros e dividendos recebidos pelo titular ou por dependentes, concentra-se na faixa de contribuintes que possuem as rendas mais altas do País.

Gráfico 4 – Fuga da Tabela do IR 2016 (ano-calendário 2015)



Fonte: Lima (2017, texto digital).

O favorecimento aos rendimentos do capital, segundo Borba e Coelho (2016), ainda ocorre através da tributação exclusiva incidente em relação aos chamados juros sobre o capital próprio, nos termos do artigo 9º da Lei 9.249/1995. Os autores explicam que o pagamento desses juros pela sociedade empresarial consiste em uma forma de remunerar as pessoas físicas (sócios/acionistas), adicionalmente à distribuição de lucros, sendo que esses pagamentos são registrados como despesas na pessoa jurídica e tributados para as pessoas físicas, exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%.

Borba e Coelho (2016) explanam que essa disposição legal, a qual constitui mais um incentivo estatal para a formação do capital social das empresas, concorre para a desigualdade entre a tributação das rendas do trabalho e do capital. Isso porque a pessoa que receber os aludidos juros recolherá unicamente 15% sobre o valor auferido, sem levar os rendimentos ao ajuste anual, quando poderia haver a tributação em alíquotas superiores, de 22,5% ou 27,5%.

As isenções e os regimes especiais de tributação concedidos às rendas do capital também foram objeto de análise em um estudo publicado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (Arrecadar não basta: a tributação como instrumento do desenvolvimento). O trabalho aponta para o desperdício do potencial de arrecadação e de redistribuição do

imposto sobre a renda nos países latino-americanos, o que acaba por transformar o tributo em tela em uma “caixa vazia” (BID, 2013).

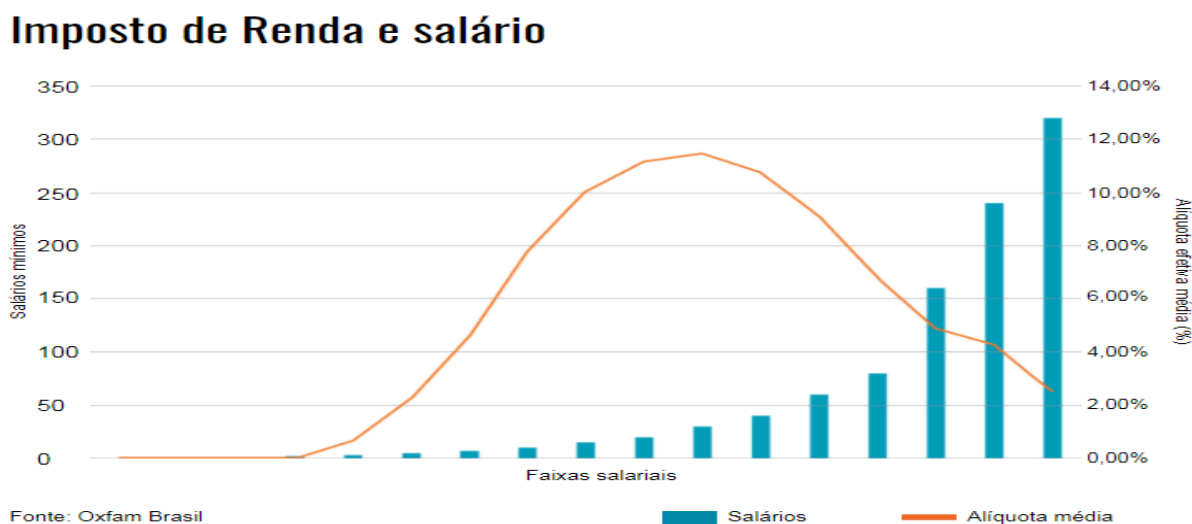
De acordo com Santos (2015, texto digital), o tratamento não isonômico dado às rendas no Brasil acaba por produzir alíquotas efetivas que são regressivas nas faixas superiores a 40 salários mínimos. Com base em cálculos que procuraram determinar o efeito real que a tributação produz sobre as rendas dos contribuintes, ele afirma que “[...] a progressividade é acentuada para as rendas mais baixas, mas é branda em relação às rendas mais altas”.

O principal motivo para essa distorção, consoante Santos (2015, texto digital), sem dúvida, é:

[...] o fato de que as rendas mais altas são predominantemente compostas por rendimentos isentos e não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, mas a alíquotas efetivas menores. Enquanto as rendas isentas e não tributáveis da faixa de renda de 10 a 20 SM correspondem a 21% das rendas totais, na faixa de 80 a 160 SM, correspondem a 60% e, na faixa superior da 160 SM, correspondem a 66%.

Assim sendo, “[...] pode-se afirmar que o Brasil é, simultaneamente, um paraíso fiscal para os mais ricos e um inferno fiscal para os mais pobres” (MAYER, 2017, texto digital). Conforme se observa no gráfico a seguir, elaborado pela Oxfam Brasil (2017), a progressividade das alíquotas efetivas cresce somente até a faixa dos 40 salários mínimos de rendimentos e, a partir daí, passa a cair vertiginosamente, exatamente na faixa de salários ocupada pelos grupos mais ricos do País:

Gráfico 5 – Alíquota efetiva média do IRPF em faixas salariais distintas (2017)



Fonte: Redação (2017, texto digital).

A despeito do manifesto desequilíbrio já existente no Brasil, Borba e Coelho (2016, p. 220) lembram que, recentemente, a tributação de recursos não declarados e mantidos no exterior foi favorecida por meio da Lei nº 13.254/2016. Em flagrante tratamento desigual, o referido diploma legal dispôs sobre a tributação do patrimônio ocultado no exterior, estabelecendo uma alíquota de 15% para o cálculo do imposto devido, ao passo que os “contribuintes que declaram corretamente à administração tributária suas rendas e seus patrimônios – estejam eles situados no Brasil ou no exterior – são submetidos à incidência da tributação conforme a tabela progressiva do IRPF, composta por alíquotas (de 7,5% a 27,5%)”.

A opção político-tributária adotada pelo Brasil é criticada por Mota (2010, texto digital), ao referir que, atualmente, a função redistributiva dos impostos está sendo distorcida, transformando-os em um meio de obtenção de recursos para financiar o grande capital. O autor assevera que:

[...] frente à necessidade de maiores recursos financeiros, o Estado brasileiro tem adotado políticas tributárias que desrespeitam valores constitucionais consagrados, como os dos princípios da capacidade contributiva e o da igualdade, ao manter o atual sistema tributário vigente, que privilegia a especulação financeira em detrimento do trabalhador assalariado, com tributação proporcionalmente mais onerosa sobre a classe trabalhadora do país.

Nessa mesma linha, o Sindifisco Nacional (2010, p. 13) sustenta que o imposto de renda “[...] tem sido utilizado como instrumento de renúncias fiscais e favorecido a elisão e o planejamento tributário, além de dar tratamento mais gravoso aos rendimentos do trabalho e isentar os rendimentos do capital, como a distribuição do lucro”. Daí a importância, segundo o sindicato, de se proceder a uma profunda revisão na sistemática da tributação da renda, a fim de restabelecer a equidade entre os contribuintes.

Por fim, com base nos apontamentos acima expostos, pode-se afirmar que o imposto de renda pessoa física, da forma como vem sendo operacionalizado, não se coaduna com os objetivos fundamentais estabelecidos pela Carta Magna brasileira. Pelo contrário, a tributação da renda tem colaborado para o aumento das desigualdades sociais, onerando cada vez mais a classe trabalhadora e aumentando os níveis de concentração de riquezas no País, mediante o favorecimento das rendas advindas do capital.

4.4 Alternativas potencialmente úteis para a correção das injustiças tributárias relacionadas ao imposto de renda pessoa física

A personalização dos impostos, segundo a capacidade contributiva dos cidadãos, fundamenta-se na ética de um modelo justo de tributação, no qual se busca um maior nivelamento das condições econômicas dos indivíduos através de uma política fiscal voltada à redistribuição de riquezas. A premissa básica é:

[...] se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades e disponibilidades. Tire-se o menos possível de quem apenas pode satisfazer as necessidades essenciais de um padrão de vida compatível com a dignidade humana. Recorra-se a quem colheu o maior proveito da vida social (BALEEIRO, 1997, p. 829).

Nesse sentido, Baleeiro (1997) afirma que os problemas fiscais estão permeados de aspectos éticos. A análise dessas questões sob um viés político, porém, teria a capacidade de satisfazer o clamor histórico da sociedade por uma tributação que elimine ou reduza a desigualdade de fortunas e rendas, efetivando uma autêntica reforma social das estruturas econômicas.

Por outro lado, a falta de coragem política para a adoção de medidas fiscais que racionalizem a tributação e reduzam drasticamente os benefícios fiscais concedidos a determinados grupos sociais e econômicos, na visão de Nabais (2009), pode transformar o sistema tributário em um cenário de iniquidades inconcebíveis para um Estado de Direito. Para o autor, essa situação é capaz de produzir um verdadeiro *apartheid* fiscal, no qual os tributos são suportados de forma desigual pelos contribuintes, desonerando-se algumas classes “favorecidas”, ao passo que se sobrecarregam os indivíduos que integram as demais camadas sociais, geralmente compostas por trabalhadores assalariados.

Em sede de tributação da renda das pessoas físicas, a inobservância do princípio constitucional da capacidade contributiva, seja pelo desrespeito ao critério da progressividade, pela tributação do mínimo existencial do cidadão ou, ainda, pelo tratamento diferenciado dado às rendas do capital e do trabalho, contribui para o aumento das desigualdades sociais no País, bem como para a concentração de riquezas. Por essa razão, há que se buscar alternativas potencialmente viáveis para a correção dessas injustiças fiscais.

Entre as proposições que poderiam vir a romper com a tradicional função antirredistributiva da tributação brasileira, Buffon (2014) elenca a possibilidade de revisão,

para cima, da quantidade de alíquotas e da alíquota máxima atualmente prevista para o imposto de renda pessoa física. Nessa mesma linha, Carrazza (2011) entende que o sistema de tributação da renda poderia ser aperfeiçoado, elevando-se as alíquotas máximas para os patamares que alguns países adotam (de aproximadamente 50%), aumentando-se o número de alíquotas vigentes e, sobretudo, ampliando-se a diferença entre as bases de cálculo de uma para a outra faixa, eis que se encontram muito próximas entre si, deixando de abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis.

Carrazza (2011, p. 129) dá seguimento a sua explanação afirmando que essas mudanças não seriam drasticamente sentidas pelos brasileiros, tendo em vista que as altas alíquotas alcançariam apenas alguns contribuintes, com ganhos, de fato, significativos. Enquanto isso, aqueles que não percebiam valores tão elevados poderiam ter uma redução da tributação em seus rendimentos líquidos, encaixando-se em faixas com alíquotas mais baixas ou, até mesmo, na faixa de isenção do imposto. Dessa forma, as atuais distorções poderiam ser corrigidas:

[...] aumentando-se a faixa isentiva (para que os contribuintes de menor renda fiquem a salvo do tributo) e, ao mesmo tempo, criando-se um maior número de alíquotas aplicáveis às rendas mais elevadas. Com tal providência os contribuintes com ganhos realmente expressivos viriam, em termos proporcionais, a pagar mais imposto sobre a renda que aqueles que, embora não auferam de modo tão elevado, atualmente também são postos na faixa dos 27,5%.

Santos (2015) defende que a criação de alíquotas mais elevadas, com o fim de alcançar aquela parcela de rendas que hoje escapa à progressividade da tributação, é plenamente justificável, tendo em vista que 90% de toda a arrecadação do IRPF já ocorre na última faixa de renda, sujeita à alíquota de 27,5%. Para ele, isso demonstra a enorme abrangência dos rendimentos presentes nesta faixa, na qual 10 salários mínimos submetem-se à mesma alíquota que rendas superiores a 160 salários mínimos.

Como parâmetro, Queiroz (2004) sugere que poderiam ser retomadas as alíquotas progressivas que existiam no Brasil antes de 1988, em nove faixas que oscilavam entre 0% e 45%. A autora ressalta que para a realização de uma tributação efetivamente progressiva, além da criação de novas alíquotas, seria necessário, também, que as despesas atinentes à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte fossem consideradas no momento da apuração do imposto devido.

O Instituto Justiça Fiscal – IJF, por sua vez, propõe que as quatro alíquotas atualmente vigentes na tabela progressiva do IRPF sejam substituídas por oito novas alíquotas, variando de 5% a 40%, com intervalos de 5 em 5%. Essas novas alíquotas deveriam ser aplicadas sobre todos os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas, inclusive aqueles decorrentes de distribuição de lucros e dividendos, atualmente isentos (SANTOS, 2015).

A reestruturação da tabela progressiva mensal do IRPF, contudo, deveria vir acompanhada de uma política anual de atualização monetária dos valores nela contidos, em conformidade com os índices oficiais de inflação. Quanto ao ponto, o Sindifisco Nacional (2017) aduz que a correção da referida tabela pelo índice integral da inflação oficial (IPCA), assim como o reajuste dos valores relativos às demais parcelas a deduzir, consiste em um imperativo de justiça fiscal.

Nesse contexto, Carrazza (2005, p. 312) sustenta que os rendimentos tributáveis e os valores máximos estabelecidos para fins de descontos e abatimentos do imposto sobre a renda “[...] demandam reajuste anual automático, de acordo com os índices inflacionários”. O autor assegura que essa providência sequer exigiria disposição legal, sendo lícito ao próprio Poder Executivo fazê-la, para que a legislação tributária pudesse ser aplicada em harmonia com os preceitos constitucionais.

Ainda, no que concerne à preservação do mínimo vital do contribuinte, importante mencionar a solução trazida pelo IJF. O instituto propõe que as alíquotas previstas para a apuração do imposto de renda incidam apenas sobre as rendas que ultrapassem o valor correspondente ao salário mínimo necessário calculado pelo DIEESE (SANTOS, 2015). De tal modo, o valor atualmente fixado para a faixa de isenção do imposto de renda das pessoas físicas passaria de R\$ 1.903,98, no ano-calendário 2016, para o montante de R\$ 3.668,55 em 2017.

A plausibilidade dessa medida consiste na proteção dos valores indispensáveis ao atendimento das necessidades básicas dos cidadãos. Segundo Russo (2005), tais valores não podem ser atingidos pela tributação, sob pena de comprometimento da própria sobrevivência do contribuinte e, conseqüentemente, de afronta aos direitos fundamentais da pessoa humana.

Buffon (2009, p. 194), igualmente, considera imprescindível que o limite de isenção do imposto de renda das pessoas físicas seja elevado, uma vez que o atual valor se mostra insuficiente para o atendimento das necessidades básicas do cidadão e de sua família. O autor

argumenta que, “[...] com esse reduzido limite, o contribuinte de baixa renda fica privado de viver dignamente, para que possa recolher seu imposto, no mais das vezes descontado diretamente na fonte, como ocorre com a renda oriunda do trabalho”.

Dentro dessa perspectiva, Tolentino Filho (2011, p. 12) elabora preceitos que seriam representativos da aplicação prática do princípio da capacidade contributiva, quais sejam:

- 1) Os tributos devem ser graduados em função da renda de cada contribuinte – quem ganha mais deve pagar mais;
- 2) Quanto maior for a base de cálculo de um tributo, maior deve ser a sua alíquota; e
- 3) A renda mínima consagrada à sobrevivência deve ser minimamente tributada ou, em última instância, deve ser livre de tributação.

O autor supracitado também lembra que a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução dos gastos indispensáveis ao mínimo existencial, necessário a uma vida digna para o contribuinte e sua família. Nesse sentido, o Sindifisco Nacional (2010) se opõe à tributação incidente sobre as despesas com alimentação, moradia e educação, aduzindo que os valores desembolsados com esses gastos não podem ser tributados, pois não expressam capacidade econômica.

Buffon e Matos (2015a, p. 290), por seu turno, observam que a dedutibilidade de despesas e gastos com moradia, remédios, aluguel e, inclusive, com impostos obrigatórios como IPVA ou IPTU, são pressupostos para a correta apuração do fato gerador do IRPF. Assim, os autores defendem a necessidade de se “[...] admitir, como dedutíveis, as despesas com medicamentos ou quaisquer produtos que sejam necessários, especialmente, porque a não dedutibilidade implica, concomitantemente, afronta ao princípio da capacidade contributiva”.

Por fim, outro importante ponto a ser revisto, em termos de adequação do imposto de renda pessoa física ao princípio da capacidade contributiva, refere-se à necessidade de extinção das diferenças atualmente existentes na tributação das rendas do capital e do trabalho. O Sindifisco Nacional (2010, p. 58) entende que deve haver uma submissão universal de todos os rendimentos auferidos por pessoas físicas à tabela progressiva do imposto de renda, de forma a assegurar a isonomia tributária prevista na Constituição. Ainda, o sindicato expõe que:

[...] o fim das renúncias fiscais concedidas aos rentistas propiciaria a possibilidade de uma readequação da tabela de imposto de renda das pessoas físicas, de modo a trazer ao sistema as pessoas que hoje se encontram isentas de tributação ou contribuindo abaixo de suas possibilidades, ao mesmo tempo em que reduziria a

tributação das pessoas que hoje são excessivamente gravadas, notadamente a classe média assalariada.

Por conseguinte, a isenção do imposto de renda para lucros e dividendos pagos ou creditados aos sócios ou acionistas pelas pessoas jurídicas¹², bem como a isenção atualmente prevista para determinados valores auferidos a título de ganhos de capital nas aplicações financeiras, devem ser revogadas. Outrossim, o favorecimento dado às rendas advindas do capital, sujeitas à tributação definitiva ou exclusiva sempre com alíquotas máximas em percentuais inferiores ao previsto na tabela progressiva do IRPF, deve ser eliminado.

Cumprе ressaltar que, a redução dos incentivos tributários concedidos à renda do capital é uma tendência mundial, conforme afirma o economista Rodrigo Orair em entrevista concedida ao Instituto Humanitas Unisinos. Segundo ele, atualmente há um movimento internacional que visa a “[...] ampliar a tributação da renda sobre a pessoa física e, em particular, sobre a renda do acionista, isto é, tornar mais equânime a tributação entre renda do trabalho e renda do capital” (FACHIN, 2017, texto digital).

Dessa forma, Rodrigo Orair explica que essa reforma tributária deve ser ampla, a fim de combinar eficiência e equidade. Especificamente em relação ao imposto de renda, o economista explana que as alterações na sistemática de tributação pressupõem uma análise conjunta de, pelo menos, três vetores:

[...] de um lado, a tributação sobre a renda do trabalho, de outro a tributação sobre a renda do capital, em particular os lucros e dividendos, mas sem esquecer de fazer um realinhamento com as outras fontes de renda, e em particular as rendas de aplicações financeiras (FACHIN, 2017, texto digital).

De acordo com o estudo publicado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID, 2013), uma reforma do imposto sobre a renda pessoal deveria procurar melhorar a sua arrecadação, o seu poder redistributivo, o seu potencial estabilizador, além de diminuir o seu atual viés antitrabalhista. As alterações deveriam compreender, entre outros pontos, a ampliação da base imponible para inclusão das rendas atualmente isentas (como juros, dividendos ou pensões) e ganhos de capital.

¹² De acordo com o Sindifisco Nacional (2010), caso a distribuição de lucros e dividendos fosse tributada na tabela do imposto de renda a uma alíquota média efetiva de 15%, em 2009, o Estado arrecadaria R\$ 16,7 bilhões – valores estimados com base no Relatório Consolidado das principais fichas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas (DIPJ), entregues em 2004, referentes ao ano-calendário de 2003, atualizados até 2009 pelo IGP-DI.

Para operacionalização dessas mudanças, Buffon (2014) ressalta que sequer seria preciso alterar a Constituição, bastando a edição de leis complementares ou ordinárias. Entretanto, o autor enfatiza que a aceitabilidade dessas proposições necessita de uma vontade política desinteressada e republicana, para a qual, atualmente, não parece haver consenso, em face de barreiras formadas por posições antiéticas e despreocupadas com a situação de desigualdade existente.

Diante do exposto, verifica-se que a eficácia do princípio da capacidade contributiva resta prejudicada em relação ao imposto de renda das pessoas físicas, uma vez que para a sua adequada aplicação será necessária uma reformulação legislativa, baseada em propósitos de justiça social e equidade. Para esta nova estruturação, portanto, deverão ser considerados os valores e objetivos expressamente previstos na Constituição, a fim de que a tributação sobre a renda das pessoas físicas possa efetivamente se transformar em um instrumento de redistribuição de riquezas e de redução das desigualdades sociais e econômicas no País.

5 CONCLUSÃO

Diante de uma realidade de profundas desigualdades econômicas e sociais, em que grande parcela da população brasileira não tem sequer acesso a direitos básicos para uma vida digna, é imprescindível que o Estado oriente suas ações em consonância com os ditames constitucionais que primam pela promoção do bem comum. Nesse contexto, a seara fiscal demonstra ser um excelente espaço para a implementação de ações, tanto de cunho positivo e prestacional, no que se refere à adequada alocação dos recursos arrecadados, quanto de cunho negativo, abstendo-se de fomentar uma tributação que ultrapasse a capacidade de contribuir dos cidadãos e inviabilize a consecução dos direitos fundamentais do ser humano.

Contudo, a realidade que se vislumbra atualmente revela não só a má gestão dos tributos recolhidos aos cofres públicos, como também a inadequada repartição dos encargos fiscais, fazendo com que a população mais carente seja excessivamente onerada e reste impossibilitada de se mobilizar socialmente. Especificamente em relação ao imposto de renda pessoa física, é possível afirmar que, apesar do seu grande potencial redistributivo, a sua função vem sendo desvirtuada, ampliando-se a concentração de riquezas e, conseqüentemente, a desigualdade.

Nesse sentido, este trabalho procurou, em seu primeiro capítulo, estabelecer parâmetros de justiça tributária, explanando sobre os objetivos e o sentido da tributação, bem como sobre conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade. Verificou-se que o dever de pagar impostos constitui uma manifestação de cidadania, ao passo que é essencial à organização e à manutenção das estruturas coletivas, além de se prestar a funções intervencionistas, em termos econômicos e sociais. Trata-se de uma ideia de solidariedade que foi transformada no próprio fundamento constitucional da tributação.

Ainda no primeiro capítulo, foram examinados os princípios constitucionais atinentes à justiça tributária, com relevo para os princípios da igualdade, em matéria fiscal, e da capacidade contributiva. A partir desse estudo, logrou-se entender a igualdade sob um novo prisma, de relatividade, acompanhando a subjetividade própria das relações sociais. Essa possibilidade de distinção, em termos de capacidade contributiva, demonstrou a viabilidade e a justiça de se conceder tratamento menos gravoso àqueles a quem a tributação possa ameaçar a subsistência e a plena realização dos direitos fundamentais.

Em prosseguimento, o segundo capítulo do presente estudo descreveu noções sobre o imposto de renda pessoa física, explicando sua conceituação, a competência para sua instituição e definindo quem são os sujeitos dessa relação jurídico-tributária. Notou-se que, como tributo de caráter eminentemente pessoal, o imposto de renda deve vincular-se intimamente ao princípio da capacidade contributiva, o que influencia de modo direto no tratamento dado aos indivíduos para fins de caracterização da hipótese de incidência.

Além disso, foram abordadas as características específicas concernentes ao fato gerador do tributo em exame, sua base de cálculo e alíquotas vigentes. Nessa análise, constatou-se que as definições legais relacionadas à disponibilidade econômica e jurídica, assim como à renda líquida, não podem ser visualizadas de forma isolada, devendo haver uma interpretação sistemática à luz dos preceitos contidos na Carta Magna. Outrossim, explicitou-se como ocorre a fixação, em concreto, da obrigação tributária sobre a renda, detalhando-se os seus aspectos quantitativos e sua visível colisão com as prescrições constitucionais.

Na sequência, tendo em vista que o objetivo geral deste trabalho centrava-se na análise do atual modelo de tributação do imposto de renda pessoa física e suas implicações no que tange à eficácia do princípio da capacidade contributiva, o capítulo final versou, inicialmente, sobre o aumento velado do imposto de renda e a inobservância aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva. Nesse momento, evidenciou-se que a falta de reajuste das bases de cálculo e dos limites de deduções previstos na tabela progressiva do IRPF, de acordo com o índice oficial de inflação, gera um efeito confiscatório do tributo em estudo, que é sentido, especialmente, pelas camadas mais pobres da população. Não obstante, aferiu-se que a progressividade também não tem sido uma realidade em termos de tributação da renda, eis que um sistema com poucas alíquotas e baixas bases de cálculo não tem a capacidade de abranger os rendimentos mais expressivos de forma equânime.

O segundo ponto abordado no último capítulo foi o desrespeito ao critério de renda líquida tributável e a violação ao mínimo vital dos contribuintes. Observou-se que os valores indispensáveis à satisfação das necessidades básicas do trabalhador e de sua família não deveriam ser tributados, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva e, em último grau, do princípio da dignidade da pessoa humana.

Entretanto, constatou-se que a atual faixa de isenção para a tributação da renda das pessoas físicas está muito abaixo do valor considerado necessário para a preservação do mínimo vital. Ainda, foi possível perceber que a impossibilidade de dedução de algumas despesas primordiais à efetivação de direitos sociais – como despesas com medicamentos (saúde), moradia e alimentação – e a limitação da dedutibilidade dos gastos com educação e dependentes em valores incompatíveis com a realidade, ferem o princípio da capacidade contributiva e a correta aferição de renda líquida tributável.

Por fim, discorreu-se sobre a desigualdade entre a tributação da renda do trabalho e do capital, verificando-se quais alternativas seriam potencialmente úteis para a correção das injustiças tributárias relacionadas ao imposto de renda. Com base nessa análise, a disparidade com que o legislador brasileiro tributa as rendas decorrentes do capital, em detrimento do trabalhador assalariado, restou evidenciada. Verificou-se que é concedido tratamento diferenciado a rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, ganhos de capital, lucros e dividendos, mediante alíquotas menores ou isenções, que beneficiam a classe mais abastada da população, composta, em sua maioria, por rentistas e acionistas.

Diante disso, pode-se dizer que o peso da tributação da renda no Brasil está concentrado na classe média e baixa da população, que, proporcionalmente, acaba pagando muito mais impostos que a classe alta. Essa situação acarreta a perda do potencial de arrecadação do imposto de renda pessoa física e contribui para o aumento da desigualdade social no País, não só pela falta de recursos para investimento em áreas importantes ao desenvolvimento humano, como pela supressão da possibilidade de melhoria de vida do trabalhador assalariado.

Entre as soluções possíveis para a implementação de uma política fiscal mais justa, a revisão da tabela progressiva mensal do IRPF, com o reajuste das bases de cálculo – de forma a recuperar a sua defasagem – e o acréscimo de novas alíquotas para o alcance das rendas mais elevadas, apresenta-se como uma providência indispensável. Outrossim, a possibilidade

de dedução integral das despesas necessárias ao acesso à saúde, moradia, alimentação e educação e o fim dos benefícios fiscais concedidos à renda do capital, demonstram-se fundamentais para o estabelecimento de um tratamento efetivamente isonômico entre os contribuintes.

Dessa forma, em relação ao problema proposto para este estudo – como o atual modelo de tributação do IRPF pode gerar a (in)eficácia do princípio da capacidade contributiva aos brasileiros? –, pode-se concluir que a hipótese inicial levantada para tal questionamento é verdadeira, uma vez que a atual sistemática de tributação da renda das pessoas físicas não atende a um ideal de justiça tributária, gerando a ineficácia do princípio da capacidade contributiva. Isso porque, da maneira com que vem sendo operacionalizado, com traços muito objetivos e pouco progressivos, o imposto de renda pessoa física não tem concorrido para a redistribuição de renda no País. Ao contrário, a tributação da renda tem feito com que o dever de solidariedade no pagamento de tributos comprometa o exercício dos direitos fundamentais e sociais do cidadão.

Cumprе ressaltar que os princípios constitucionais norteadores do Sistema Tributário Nacional estão alinhados aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e ultrapassam o status de meros enunciados de recomendação, sendo preceitos de observância obrigatória. Isso posto, pode-se afirmar que a própria legitimidade das normas tributárias depende da sua adequação aos postulados da igualdade, progressividade e, sobretudo, da capacidade contributiva.

Logo, conclui-se que, para que a tributação da renda possa efetivamente contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais de construção de um país desenvolvido, com menos desigualdade, pobreza e marginalização, faz-se necessário que a legislação infraconstitucional e a atuação do administrador público estejam em consonância com os princípios balizadores do Sistema Tributário Nacional. Nesse panorama, a eficácia do princípio da capacidade contributiva consiste em um pressuposto básico para o atingimento de um modelo de tributação da renda mais justo, solidário e equânime.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 12 ago. 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BID. **Recaudar no Basta**: los impuestos como instrumento de desarrollo. CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo (Eds.). EUA: Banco Interamericano de Desarrollo, 2013. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/handle/11319/3473>>. Acesso em: 12 out. 2017.
- BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Imposto de Renda da Pessoa Física, Isonomia e Capacidade Econômica: analisando o atributo da generalidade. **Revista de Investigações Constitucionais**. Núcleo de Investigações Constitucionais da UFPR. Curitiba, v. 3, n. 2, p. 199-223, mai/ago. 2016. Disponível em: <<http://www-periodicos-capes-gov-br.ez316.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: 18 out. 2017.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. Decreto nº 8.948, de 29 de dezembro de 2016. Regulamenta a Lei nº 13.152, de 29 de julho de 2015, que dispõe sobre o valor do salário mínimo e a sua política de valorização de longo prazo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 03 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável... Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9779.htm>. Acesso em: 17 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais... Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm>. Acesso em: 17 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física... Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ... Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/113254.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4927/DF – Distrito Federal. 2013. Relatora. Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4927&classe=A DI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.096/DF – Distrito Federal. 2014. Relator. Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5096&classe=A DI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 28 set 2017.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Orgs.). **Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; São Leopoldo: UNISINOS, 2014. p. 199-224.

_____; MATOS, Mateus Bassani de. **A tributação em tempos de crise**: caminhos para o pós-neoliberalismo. Berlin: Novas Edições Acadêmicas, 2015a.

_____; _____. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015b.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 01 set. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Imposto Sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASÁS, José Osvaldo. Os Princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 293-320.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A Cidadania Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 33-75.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos**: planejamento, elaboração e apresentação. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015.

CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sosteenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 41-102.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Salário mínimo nominal e necessário**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html#2017>>. Acesso em: 15 out. 2017.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

FACHIN, Patricia. Eficiência e equidade combinadas - pilares para uma consolidação fiscal mais solidária: entrevista especial com Rodrigo Orair. **IHU On-Line**, São Leopoldo, 2017. Disponível em: <<http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/570724-eficiencia-e-equidade-como-pilares-da-reforma-tributaria-entrevista-especial-com-rodrigo-orair>>. Acesso em: 22 out. 2017.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. **O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na Tributação – Qual o Critério que Legitima Discriminações em Matéria Fiscal?. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447-523.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

IBGE. Séries Históricas IPCA, INPC, IPCA-15 e IPCA-E. Estatísticas. **IBGE**, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultseriesHist.shtm>. Acesso em: 28 set. 2017.

LIMA, Bianca Pinto. As injustiças tributárias do Brasil em 5 gráficos. **Estadão Jornal Digital**, São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/blogs/nos-eixos/as-injusticas-tributarias-do-brasil-em-5-graficos/>>. Acesso em 01 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAYER, Claudia Fleig. A Progressividade Fiscal que só existe na Constituição. **Instituto Justiça Fiscal – IJF**, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://ijf.org.br/?p=2560>>. Acesso em: 19 out. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. História do Imposto de Renda. Gráficos. **Receita Federal**, Brasília, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos/graficos>>. Acesso em 01 out. 2017.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Justiça Social, Tributária e Fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 93, p. 199-217, jul/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br>>. Acesso em: 14 out. 2017.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. GEORGES, Rafael (Escr.). MAIA, Katia (Coord.). BRANT, Wanda (Rev.). São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>>. Acesso em: 08 out. 2017.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 131, p. 127-138, nov./dez. 2016. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br>>. Acesso em: 27 ago. 2017.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

REDAÇÃO. Sistema Tributário brasileiro reforça a desigualdade, diz Oxfam. **Carta Capital – Carta Play**, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/sistema-tributario-reforca-desigualdade-diz-oxfam>>. Acesso em: 19 out. 2017.

RELATÓRIO do PNUD destaca grupos sociais que não se beneficiam do desenvolvimento humano. **Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD Brasil**, Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/presscenter/articles/2017/03/21/relat-rio-do-pnud-destaca-grupos-sociais-que-n-o-se-beneficiam-do-desenvolvimento-humano.html>>. Acesso em: 07 out. 2017.

RUSSO, Pasquale. Os princípios fundamentais. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 375-426.

SANTOS, Dão Real Pereira dos. Um outro ajuste é possível! **Instituto Justiça Fiscal – IJF**. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2016/05/ARTIGO-SOBRE-ISONOMIA.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 61, p. 90-125, jan./mar. 2007. Disponível em: <<http://www.revistadotribunais.com.br>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 06 ago. 2017.

SINDIFISCO NACIONAL. Departamento de Estudos Técnicos do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília: Sindifisco, 2017. Disponível em:

<http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=181&Itemid=384>. Acesso em: 23 set. 2017.

SINDIFISCO NACIONAL. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Sistema Tributário**: diagnóstico e elementos para mudanças. Brasília: Sindifisco, 2010. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=9094:-sp-1120299005&catid=181&Itemid=249>. Acesso em: 12 out. 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do Sistema Tributário Brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu. (Orgs.). **Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos**: elementos para reflexão. Brasília: Ipea; SINDIFISCO; DIEESE, 2011. p. 9-24. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=13739:progressividade-da-tributacao-e-desoneracao-da-folha-de-pagamentos-elementos-para-reflexao&catid=266:2011&directory=1>. Acesso em: 19 out. 2017.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é? - Índice de Gini. **Ipea**, Brasília, 2004. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 08 out. 2017.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>>. Acesso em: 21 maio 2017.